

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Mezinárodní zdanění ve vztahu vzniku stálých provozoven v jiných
členských státech Evropské Unie
International Taxation in Relation to Creation of Permanent Establishments
in other Member States of the European Union

Student:	Bc. Monika Bellová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Monika Bellová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Mezinárodní zdanění ve vztahu ke vzniku stálých provozoven v jiných členských státech Evropské unie
International Taxation in Relation to Creation of Permanent Establishments in other Member States of the European Union

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Mezinárodní dvojí zdanění a problematika stálých provozoven
3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané Českou republikou
4. Dopady vzniku stálé provozovny na praktických příkladech
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters

Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. 1104 s. ISBN 978-90-8722-365-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3 a 4, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....
Bellová

Bc. Monika Bellová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Mezinárodní dvojí zdanění a problematika stálých provozoven	7
2.1	Základní pojmy	7
2.2	Dvojí zdanění	9
2.3	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	15
2.3.1	Modelová smlouva OECD	15
2.3.2	Modelová smlouva OSN	16
2.3.3	Hlavní rozdíly mezi modely OECD a OSN	16
2.3.4	Důvody sjednání mezinárodních daňových smluv	17
2.4	Výměna informací mezi smluvními státy	18
2.4.1	Přehled dohod TIEA	20
2.5	Přehled platných smluv	21
2.6	Obecná pravidla.....	21
2.7	Problematika stálé provozovny	23
2.7.1	Stálá provozovna v ZDP	24
2.7.2	Stálá provozovna podle modelu OECD	25
3	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané Českou republikou	29
3.1	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj	29
3.2	Smlouvy mezi ČR a členskými státy EU	30
3.2.1	Článek 10 – dividendy	30
3.2.2	Článek 11 – úroky	36
3.2.3	Článek 12 – licenční poplatky.....	39
3.2.4	Článek 13 – zisky ze zcizení majetku	45
4	Dopady vzniku stálé provozovny na praktických příkladech	52
4.1	Vznik stálé provozovny na Slovensku	52
4.1.1	Teoretický příklad	53

4.1.2	Praktické příklady	55
4.2	Vznik stálé provozovny v Německu	58
4.2.1	Teoretický příklad	59
4.2.2	Praktické příklady	61
4.3	Názor a řešení autorky na danou problematiku.....	64
5	Závěr	66
	Seznam použité literatury	67
	Seznam zkratk	70
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Jednoduchým vyjádřením dnešní ekonomické situace ve světě je jeho globalizace. V současné době globalizované ekonomiky si není možné představit svět bez mezinárodní spolupráce v ekonomické oblasti. Již každodenně se setkáváme s pojmy, jako jsou mezinárodní obchod, mezinárodní investice nebo migrace osob. Podnikání fyzických osob (dále jen „FO“) nebo právnických osob (dále jen „PO“) není vymezeno hranicemi jedné země. Společnosti a jednotlivci rozšiřují své obchody přes hranice jiných států, investoři se snaží obchodovat se zahraničními investicemi a lidé se stěhují ze svých domovů za účelem získání lepšího zaměstnání nebo také z rodinných důvodů a studií v zahraničí. Všechny tyto okolnosti mají význam pro mezinárodní zdanění příjmů.

V případě mezinárodního dvojího zdanění může dojít k situaci, kdy se jednotlivci zdaní příjmy ze strany jednoho státu a kvůli svému rezidentství i ze strany druhého státu. Aby se dalo vyhnout mezinárodnímu dvojímu zdanění, sjednávají se mezi těmito státy smlouvy, které by tento problém měly vyřešit, tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“). Česká republika (dále jen „ČR“) ke dni sepsání této diplomové práce již uzavřela asi 85 SZDZ. Jako první SZDZ byla sepsána dne 5. 11. 1974 s Nizozemím a naposledy tuto SZDZ ČR uzavřela s Lichtenštejnskem dne 22. 12. 2015. [14]

Cílem diplomové práce je analyzovat problematiku mezinárodního dvojího zdanění ve vztahu vzniku stálých provozoven v jiných členských státech Evropské Unie (dále jen „EU“) s využitím SZDZ mezi ČR a jinými členskými státy EU a na praktických případech provést vyhodnocení dopadů vzniku stálé provozovny u členských států Slovensko a Německo.

Pro zpracování práce autorka využila metodu analýzy a metodu komparace.

Ve druhé kapitole diplomové práce budou vysvětleny základní pojmy z problematiky mezinárodního dvojího zdanění a stálých provozoven. Budou zde vysvětleny různé druhy mezinárodního zdanění a jejich metody vyloučení. Dále bude tato kapitola zaměřena na mezinárodní SZDZ, které jsou inspirovány modelovou smlouvou Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“). Konec kapitoly bude věnován stálé provozovně, jak se určuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a jak je uvedena v modelové smlouvě OECD.

Třetí kapitola bude věnována SZDZ, které uzavírá ČR s jinými členskými státy EU. Začátek kapitoly je věnován ČR a jejímu vstupu do OECD a také hlavně čím se tato

organizace zabývá a jaké má cíle. Zbytek celé třetí kapitoly bude věnována článkům ze SZDZ, které se týkají stálých provozoven ve srovnání modelové smlouvy OECD se členskými státy EU.

Čtvrtá kapitola bude zaměřena na dopady vzniku stálé provozovny na Slovensku a v Německu. Bude zde vysvětleno kdy, a jak vzniká stálá provozovna, její registrace, základ daně a kdy se podává daňové přiznání. Na příkladech budou ukázány praktické dopady a povinnosti daňových rezidentů či nerezidentů ve vztahu k daním z příjmů. Dále zde bude srovnáno daňové přiznání ČR, Slovenska a Německa. Nakonec zde budou vyjádřeny autorčiny poznatky na danou problematiku.

2 Mezinárodní dvojí zdanění a problematika stálých provozoven

V této kapitole budou vysvětleny základní pojmy na téma mezinárodního dvojího zdanění, různé typy dvojího zdanění a také smlouvy s tímto zdaněním spojené. Kapitola bude z větší části vycházet ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

2.1 Základní pojmy

Daňový rezident podle ZDP FO

Daňovým rezidentem je poplatník, který má nekonečnou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost má spojitost k příjmům, které plynou z tohoto státu a také k příjmům, které plynou ze zahraničí. Ve starších SZDZ a odborných literaturách se píše o daňovém rezidentovi jako o osobě s daňovým domicilem. Daňový domicil v podstatě značí, kdo je daňový rezident nebo nerezident ČR. Tento domicil je vymezen v § 2 ZDP. [1]

Daňový nerezident podle ZDP FO

Tento poplatník má naopak konečnou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Daňová povinnost je v tomto případě naprosto omezena na příjmy, které jsou ze zdrojů na území tohoto státu a na majetek, jež se nachází na území tohoto státu popř. i odlišným způsobem. V § 2 odst. 3 se za daňového nerezidenta považuje poplatník, který se zdržuje na území ČR jen za účelem studia nebo léčení. Jeho povinnost je platit daň jenom z příjmů, které plynou ze zdrojů na území ČR. [1]

Daňový rezident a nerezident podle ZDP PO

Daňový rezident podle ZDP PO má přesnou definici uvedenou v § 17 odst. 3, která se nachází ve druhé části zákona. Daňovým rezidentem ČR je poplatník, který má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, což se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Daňový rezident ČR má povinnost platit daň jak z příjmů, které mu plynou ze zdrojů na území ČR, tak i z příjmů, které mu plynou ze zdrojů v zahraničí.

Daňový nerezident je upřesněn v § 17 odst. 4 ZDP. Daňový nerezident je poplatník, který nemá na území ČR své sídlo a pokud je tak stanoveno v mezinárodních smlouvách. Jeho daňová povinnost se vztahuje jenom na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Daňový rezident podle SZDZ

SZDZ využívají zpravidla stejný postup pro stanovení daňového rezidenta. Tento postup má prioritu před ustanoveními ze ZDP. Pro objasnění zásad pro stanovení daňového domicilu jsou využívány citace z modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“). Tyto smlouvy jsou obsahem totožné nebo prakticky totožné s většinou smluv, které jsou uzavřené ČR. [1]

Modelová smlouva OECD je odkazována na definici daňového rezidenta tak, jak jej formulují zákony smluvních států, v případě, že se tato definice staví o bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo podobné kritérium. To znamená, že pokud daňová rezidence, na základě samotné národní legislativy, nevzniká, nemůže být daňovým rezidentem ani na základě mezinárodní SZDZ. [1]

SZDZ řeší stanovení daňové rezidence v situaci, kdy by se jeden poplatník považoval za daňového rezidenta v obou smluvních státech. Pro tyto situace jsou pro FO obvykle nastaveny hodnotící pravidla. Nejprve se proto hodnotí, kde má poplatník k dispozici stálý byt, dále je to kritérium střediska životních zájmů, což je stát, ke kterému má užší a hospodářské vztahy, následně je potom rozhodující, kde se poplatník obvykle zdržuje. Až nakonec se rozhoduje podle významu státního občanství. Existují situace, kdy nelze využít výše uvedené kritéria, jelikož příslušný poplatník je buď občanem obou států, nebo naopak ani jednoho z nich. V takovém případě se postupuje podle vzájemné dohody. [1]

U PO se daňové rezidentství na základě SZDZ určuje podle sídla, je to skoro totožné jako na základě ZDP. Rozdíl spočívá v tom, že zde formální sídlo nepředstavuje téměř žádnou roli. 3 Nastává zde konflikt mezi dvěma státy. První stát považuje za zásadní kritérium registraci, druhý místo skutečného vedení. [1]

Skutečný vlastník příjmů

Je třeba rozlišovat okamžitého příjemce určitého typu příjmu a jeho skutečného vlastníka. Okamžitý příjemce může být každý, kterému je této příjem poukázán a nemá z něho reálný užitek. Skutečný vlastník je ten, kterému se tento příjem ekonomicky a objektivně přisuzuje a má povinnost tento příjem zdanit. [5]

ZDP vymezuje v § 19 odst. 6 skutečného vlastníka příjmů jako příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků. Za předpokladu, že jsou tyto platby přijímány

v jeho vlastní prospěch, nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro další osobu. [5]

Na pojem „skutečný vlastník příjmů“ narazíme ve SZDZ např. v článku 10,11 nebo také 12 (Dividendy, Úroky, Licenční poplatky). V modelové smlouvě OECD není přesná definice toho pojmu a nenalezneme ji ani v komentáři k ní. [5]

2.2 Dvojitý zdanění

Dvojitý zdanění je definováno jako situace, kdy tentýž předmět podstupuje dvojnásobnému nebo vícenásobnému zdanění a to totožnou nebo podobnou daní. Naopak za dvojitý zdanění není považována situace, kdy je totožná transakce podrobena dvěma odlišnými daněmi. [3]

Dvojitý zdanění se může členit na:

- vnitrostátní dvojitý zdanění a
- mezinárodní dvojitý zdanění.

Vnitrostátní dvojitý zdanění

Vnitrostátní dvojitý zdanění má původ hlavně zevnitř jednoho státu. V ČR je vnitrostátní dvojitý zdanění u stejného poplatníka vyloučeno zákonem. Avšak není vyloučeno, aby byl stejný příjem zdaněn u dvou odlišných poplatníků. Jasným příkladem je zdanění podílu na zisku. Pokud se společnost, která produkuje zisk, rozhodne pro výplatu podílů na zisku, musí napřed zdanit své výnosy daní z příjmů PO. Výplata je realizována ze zdaněného zisku, protože výplata podílu není daňově účinným nákladem. Pokud je FO jako příjemce podílu na zisku, je vyplacený podíl zdaněn daní z příjmů FO. Pokud je PO jako příjemce podílu na zisku, je tento podíl zdaněn u příjemce daní z příjmů PO. [1]

Mezinárodní dvojitý zdanění

Mezinárodní dvojitý zdanění má zcela odlišný charakter od vnitrostátního dvojitého zdanění. Vznik mezinárodního dvojitého zdanění je tehdy, pokud FO nebo PO je rezidentem jednoho státu a bere zdanitelný příjem, který je ze zdrojů v jiném státě. To znamená, že příjem podléhá zdanění v obou státech. První zdanění je z důvodu toho, že je jeho rezidentem a druhým zdaněním je proto, že zdroj příjmů je v tomto státě. [1]

Důsledkem toho všeho můžou nastat tři různé druhy kolizí ve vztahu k příjmům téže osoby:

1. kolize daňových zákonů dvou nebo více států – konflikt rezident proti zdroji příjmů,
2. více jak jeden stát se dívá na jednu osobu jako na svého rezidenta – konflikt rezident proti druhému rezidentovi,
3. alokace zdrojů příjmů na své území – konflikt zdroj proti druhému zdroji.

Ve všech těchto situacích si více jak jeden stát požaduje daň z téhož příjmu u jedné osoby. [1]

Rozlišují se dva druhy mezinárodního zdanění:

- právní a
- ekonomické.

Právní dvojí zdanění je vymezeno jako vymáhání srovnatelných daní od stejného daňového poplatníka z toho samého předmětu zdanění a za jedno období ve dvou či více daňových pravomocích. Když dvě země zdaňují u stejného daňového subjektu tentýž zisk popřípadě příjem, dochází tím k právnímu dvojímu zdanění. Příkladem může být situace, kdy první stát zdaní příjmy na svém území a druhý stát poté zdaní celosvětové příjmy. Právní dvojí zdanění může vzniknout v případě, když jeden stát (ten, který je považován za svého rezidenta) nechce umožnit uznání daní zaplacené v zahraničí jako zápočet oproti daním, které vymáhá sám nebo vyloučit ze zdanění příjmy, které byly zdaněny v zahraničí. [1]

Ekonomické dvojí zdanění nastává v případě, když odlišné země uvrhují daň na odlišné poplatníky, ale na principu stejného předmětu zdanění. Vznik ekonomického dvojího zdanění je v případě, kdy daňový úřad odlišného státu zdaňuje stejný zisk (příjem), ale zdaňuje ho v rukou odlišného daňového subjektu. Příkladem tohoto zdanění je rozdíl v posuzování plateb za licence mezi dvěma podniky nadnárodní společnosti v situaci, kdy daňová pravomoc zdaňována příjemcem této platby je považována za zdanitelný licenční poplatek, kdežto pravomoc platící společnosti se na ni dívá jako na kapitálovou platbu, to znamená, že není možnost uplatnění platby jako daňový náklad. [1]

Opatření k zamezení dvojího zdanění

Snížit riziko dvojího zdanění lze pomocí různých opatření. Tato opatření se dělí do tří různých typů:

- vnitrostátní,
- dvoustranná a
- mnohostranná.

Vnitrostátní opatření má za následek, že bude započatá daň i taková, která reálně nebyla a patrně nebude ani zaplacená, jelikož země, která vyprodukovala zisk, na něj uvalila daňové prázdny. Existence této úlevy je proto, aby daňové prázdny nevedly ke zvyšování daní, které se vybírají ve státě původu vkladu. V ČR není tato úleva přiznána, ale je obsahem některých smluv o zamezení dvojího zdanění. [1]

Dvoustranná opatření znamenají nejzákladnější úkol v zamezení dvojího zdanění, protože specifické povaze vztahu mezi dvěma různými zeměmi zpravidla optimálně vyhovuje dvoustranná dohoda. Hlavně jde o dvoustranné SZDZ v oboru daní z příjmů a majetku. ČR měla k 25. 1. 2017 uzavřené smlouvy už se 85 státy. SZDZ jsou jasným způsobem k zohlednění určité charakteristiky daňové legislativy v obou dohodou dotčených státech a určité okolnosti jejich společných hospodářských vztahů tím způsobem, aby bylo absolutně a jasně zamezeno právnímu a ekonomickému dvojímu zdanění. Příkladem může být, kdy nadnárodní společnost provádí průzkum v prvním státě, vyrábí ve druhém státě, veškeré propagační jednání připravuje ve třetím státě a zboží prodává v ostatním státech. [1] [14]

Mnohostranná opatření zastává především OSN a její různé orgány, OECD, EU a další takové organizace. Členské země EU podepsaly dohodu, která v situaci neshody o převodní ceny zařizuje možnosti arbitráže. [1]

Metody vyloučení dvojího zdanění

Pro vyloučení dvojího zdanění se využívají následující metody:

1. zápočet daně
 - a. metoda úplného zápočtu
 - b. metoda prostého zápočtu
2. vynětí příjmů
 - a. metoda úplného vynětí
 - b. metoda vynětí s výhradou progresu
 - i. metoda vrchního dílku
 - ii. metoda zprůměrování [5]

Zápočet daně

Poplatník, jež má v určitém státě daňový domicil (vztah daňového subjektu k danému státu), má povinnost zahrnout do zdanění veškeré příjmy, které dosáhl kdekoliv, a jsou předmětem daně. Metoda zápočtu daně umožňuje snížit celosvětové příjmy o daň, která byla zaplacená v zahraničí podle SZDZ a daňových předpisů státu zdroje. Existují dvě základní metody zápočtu. [5]

Úplný zápočet byl do 10. listopadu 2015 v ČR používán především ve spojení zdaňování úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru, tato směrnice byla nahrazena směrnicí Rady č. 2015/2060/EU. Tato metoda zavazuje smluvní státy, aby vzájemně uznaly celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje. Úplný zápočet lze znázornit následujícím výpočtem. [5] [12]

Tab. 2.1 – Příklad úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200 Kč
Daň vypočtená z těchto příjmů	61 212 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200 Kč
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25 %)	27 300 Kč
Celková daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212 – 27 300)	33 912 Kč

Újma na daňovém výnosu ČR by se v takovém případě dala vyčíslit jednoduše takto:

Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy ($109\,200 \cdot 61\,212 \div 331\,200$)	20 182 Kč
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (27 300 – 20 182)	118 Kč

Zdroj: [5]

Prostý zápočet vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje nepřipadně snižovalo daňový výnos státu rezidenta. Tato metoda předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí. Tento zápočet je však limitován poměrnou výší daně, která připadá na daný zahraniční příjem z celkové daňové povinnosti poplatníka. Pokud by celková vypočtená daň představovala jisté procento z celkových příjmů,

nelze na zahraniční příjem započítat vyšší procento daně, i přesto, že byla ve státě zdroje daň skutečně zaplacená. [5]

Tab. 2.2 – Příklad prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200 Kč
Daň vypočtená z těchto příjmů	61 212 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200 Kč
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí (25 %)	27 300 Kč
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy ($109\,200 \cdot (61\,212 \div 331\,200)$)	20 182 Kč
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka ($27\,300 - 20\,182$)	7 188 Kč
Celková daňová povinnost v ČR po zápočtu daně ($61\,212 - 20\,182$)	41 030 Kč

Zdroj: [5]

Metoda vynětí příjmů

Tato metoda se vyskytuje spíše ve starších SZDZ (např. Velká Británie nebo Spolková Republika Německo). Neuplatňuje se vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků. V nových smlouvách se již tato metoda nepoužívá a nejvíce je používána metoda prostého zápočtu. Podstata této metody spočívá v tom, že stát rezidenta příjmy dosažené ve státě zdroje se nepodrobí žádnému zdanění. U metody vynětí jsou podobně jako u metody zápočtu také dvě metody. [5]

Při metodě úplného vynětí se vůbec nebere v úvahu příjem ze zdroje v zahraničí při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta. [5]

Tab. 2.3 – Příklad úplného vynětí

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	140 000 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí (základ daně před zdaněním)	400 000 Kč
Základ daně z příjmů ve státě rezidenta ($1\,140\,000 - 400\,000$)	740 000 Kč
Celkem česká daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15 %)	111 000 Kč

Zdroj: [5]

Vynětí s výhradou progrese zahrnuje v podmínkách progresivního zdaňování prvek solidárního zdanění vyšších příjmů, podle majetkové situace příslušného poplatníka. Tato metoda je sjednána u všech zemí, kde se neaplikuje metoda zápočtu. Po zavedení rovné daně, tato metoda ztrácí svůj původní smysl a využití metody vede k úplnému vynětí příjmů. Výhrada progrese znamená, že se příjem ve státě rezidenta do základu daně nezahrnuje, ale když dojde na stanovení míry zdanění ostatních příjmů, přihlédne se k němu. Pokud jde o poplatníka, kterému je stanovena progresivní sazba podle jeho výše příjmu, míra zdanění jeho tuzemských příjmů se zvýší tak, jak vysoký příjem vykazuje při této metodě, které mu plynou ze zdrojů na území jiného státu. Záleží na způsobu, ke kterému se přihlíží k zahraničním příjmům při uplatňování metody vynětí, proto se bude rozlišovat tzv. metoda vrchního dílku nebo metoda zprůměrování. [5]

Metoda vrchního dílku se nepoužívá jak v legislativě ČR, tak ani v existujících smlouvách. U výpočtu této metody se předpokládá, že příjmy dosahující v tuzemsku jsou zahrnuty nad příjmy dosahující v zahraničí. Z výpočtu je jasné, že příjmy dosahující ze zdrojů na území ČR se zdaňují sazbou, která začíná až druhou skupinou daňové progrese – 20 %. [5]

Tab. 2.4 – Příklad metody vrchního dílku

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek, hrubá výše)	109 200 Kč
Daň vypočtená podle progresivní sazby samostatně ze zahraničních příjmů	13 104 Kč
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)	61 212 Kč
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (61 212 – 13 104)	48 108 Kč

Zdroj: [5]

Metoda zprůměrováním je pro poplatníky více výhodná. Tato metoda počítá průměrné daňové zatížení, které připadá na celosvětové zdanitelné příjmy poplatníků a tímto způsobem vypočtené procento daně se využije pro vypočítání tuzemských DZP. [5]

Tab. 2.5 – Příklad metody zprůměrováním

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (hrubá výše)	109 200 Kč
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)	61 212 Kč
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů $(61\,212 \div 109\,200) \cdot 100$	18,48 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR $(331\,200 - 109\,200) \cdot 18,48\%$	41 026 Kč

Zdroj: [5]

2.3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouva je složkou mezinárodního práva a je řízena jeho zásady a principy, které jsou upevněny ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu. Jedná se o Vyhlášku č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu. Daňové dohody jsou obvykle sepsány mezi dvěma stranami, jsou však výjimky, kdy se uzavírají mnohostranně. Základem pro vyjednávání uzavírání smlouvy, které se týkají daně z příjmů nebo majetku je Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, nebo taky podobná Modelová smlouva OSN. K výše uvedeným smlouvám lze také přiřadit Modelovou smlouvu USA. Všechny tři modelové smlouvy jsou nazývány tzv. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jsou to smlouvy, ve kterých jsou smluvními stranami dva státy a je nejčastějším využívaným typem SZDZ. Existují i tzv. multilaterální smlouvy, kde je ovšem více smluvních stran a nejsou natolik častě používané. [1] [2]

2.3.1 Modelová smlouva OECD

Nejzákladnější dokument vypracovaný OECD v daňové oblasti je Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention). Text Modelové smlouvy a její Komentář dává důkladné instrukce k dojednávání podobných smluv a především k jejich výkladu, a zatímco bere ohled na jiné doporučení Rady OECD. Doporučením Rady OECD je vycházet z Modelové smlouvy při uzavření nových daňových smluv nebo při novelizaci již dříve uzavřených smluv a také při výkladu jejich ustanovení, aby akceptovaly její Komentář. [1]

Modelová smlouva i Komentář jsou neustále se vyvíjející dokumenty a jsou předmětem průběžné novelizace. Modelová smlouva má sice vyšší právní sílu než daňový zákon, ale

nemá pravomoc určit daňovou povinnost nad míru stanovenou vnitrostátními daňovými předpisy, jsou tedy stanoveny jen ty povinnosti, které jsou již obsažené v daňových zákonech. [1]

Vytvoření jednotného modelu pro uzavírání smluv má na starost OEEC (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, dnešní OECD), podnětem bylo přijetí prvního doporučení, které se týkalo dvojího zdanění. Struktura modelové smlouvy OECD je uvedena v příloze č. 2 – Struktura modelové smlouvy OECD. [1]

2.3.2 Modelová smlouva OSN

Dříve bylo OSN pojmenováno jako Liga národů. S problematikou zamezení dvojího zdanění vznikla skupina, která byla tvořena Itálií, Nizozemskem, Velkou Británií a USA. Skupina měla za úkol vypracovat studii o aspektech mezinárodního dvojího zdanění. Později se připojily i další státy, které potom společně vytvořili několik návrhu týkající se této problematiky. Cílem OSN je podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí. Proto byla navrhována Modelová smlouva OSN a byla nazvána Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi. Struktura modelové smlouvy OSN je uvedena v příloze č. 3 – Struktura modelové smlouvy OSN. [1]

V Modelové smlouvě OSN se mnohem více upřednostňuje zdaňování ve státě zdroje, než zdaňování ve státě rezidentství. Při úvaze zdaňování ve státě zdroje se předpokládá, že se od příjmů ze zahraničí odečtou případné výdaje, proto bude zdaněn jen čistý příjem, dále aby nebyly odrazeny zahraniční investice, nebude zdanění příliš vysoké a také předpokládá, že příjem z investice bude rozdělen tak, aby byl spravedlivý i pro zemi, která kapitál poskytuje. [1]

2.3.3 Hlavní rozdíly mezi modely OECD a OSN

Článek 5 – Stálá provozovna

Článek 7 – Zisky podniků

Článek 10 – Dividendy

Článek 11 – Úroky

Článek 12 – Licenční poplatky

Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku

Článek 21 – Ostatní příjmy

Stálá provozovna je v modelu OSN definována mnohem širší a doba trvání, podle které vzniká stálá provozovna, je jenom šest měsíců, oproti modelu OECD, kde je doba trvání nastavena na dvanáct měsíců. Poskytování služeb za pomoci zaměstnanců nebo osobami, které jsou spojené se společností, po období delší jak šest měsíců rovněž přispívá ke vzniku stálé provozovny, v modelu OECD tomu tak není. Za stálou provozovnu se tedy považují pojišťovací společnosti, které vybírají pojistné ve druhé zemi. Zařízení nebo zásoby uskladněné s cílem dodání zboží nebo obchodování se považují v modelu OSN za stálou provozovnu. [1]

Zisky podniků jsou těsně spjaty se vzniklými stálými provozovnami. V případě modelu OECD podléhají zdanění jenom zisky stálých provozoven. V modelu OSN zisky podniku jedné země jsou zdaňovány jenom v této zemi za předpokladu, že podnik neprovozuje svou činnost ve druhé zemi pomocí stálé provozovny, která tam má své místo. Jestliže je činnost provozována takovým způsobem, můžou zisky podniku podléhat zdanění ve druhé zemi, v takové velikosti jaké je lze přičíst stálé provozovně nebo prodejem zboží v této druhé zemi, které je totožného nebo obdobného typu jako zboží prodávané pomocí stálé provozovny. [1]

Zásadním rozdílem mezi modelem OECD a modelem OSN v případě dividend, úroků a licenčních poplatků je fakt, že model OSN neuvádí jakékoliv sazby přírážkové daně a nechává v tomto oboru volnost pro dvojstranné ujednání. V modelu OECD podléhají licenční poplatky zdanění jenom v zemi, ve které je rezident jejich příjemcem. V modelu OSN jsou tyto licenční poplatky zdaněny ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřekročí dané procento z hrubé sumy. [1]

Zisky ze zcizení majetku v modelu OSN zdaňuje podle práva stát zdroje. Zisky ze zcizení akcií nebo jiných obdobných práv na společnosti, jejíž majetek se sestává přímo či nepřímo zásadně z nemovitého majetku, který je umístěn ve státě zdroje, podléhají zdanění v této zemi. Totožné ustanovení se zahrnuje do modelové smlouvy OECD od roku 2003. [1]

Ostatní příjmy jsou podle modelu OSN zdaněny ve státě zdroje. V modelu OECD podléhají zdanění v zemi, ve které je poplatník, kterému tyto ostatní příjmy plynou, rezidentem. [1]

2.3.4 Důvody sjednání mezinárodních daňových smluv

Uzavírat mezinárodní daňové smlouvy lze z mnoha důvodů. Jeden z nejstěžejnějších je obava z konfliktu mezi soupeřícími daňovými nároky individuálních zemí. Čím víc jednotlivá

země rozšiřuje své nároky na zdanění a čím víc roste sjednocení mezi ekonomikami individuálních států, tím víc je obava akutní. Příkladem této obavy může být přivedení jednotné daně na Slovensku, což způsobilo rozhodování české vlády o výši sazeb daně z příjmů a poté se ukázalo zavedení jednotné sazby daně z příjmů FO v ČR. [2]

Jedním z dalších důvodů je pokus zamezení dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů smluvních zemí, a to i v situaci, kdy jsou rezidenty stejného státu, ale příjem mají z jiného státu. Zdroje jsou pro stát přednostní právo na zdanění příjmů a stát příjemce neboli rezident je přislíben daň, jež je zaplacená v jiné zemi, specifickým způsobem vzít v úvahu tak, aby nedošlo ke dvojímu zdanění. [2]

Významné je i rozdělení podílu obou smluvních zemí na daňových výnosech. Pro daňové subjekty z pohledu daňového zatížení, je smlouva v zásadě neutrální a má být zajištěno věcné rozdělení daňového výnosu mezi obě smluvní země. Smlouvy jsou využity i k tzv. daňovému plánování, protože jsou v rozdílných smluvních zemích odlišné sazby daně. Daňové plánování za následek zákonné snižování daňového břemene poplatníka na minimum. [2]

Poslední a taktéž důležitým důvodem je pokus zamezit daňovým únikům a vyhnout se plnění daňových povinností, bezvýznamné nejsou ani obecně politické důvody. [2]

Součástí mezinárodních smluv je spousta předpisů stanovených k tomu, aby jeden ze smluvních partnerů měl přiřknutou primární pravomoc ke zdanění odlišných typů příjmů, které jsou získané rezidentem jedné země v odlišné zemi. Výběr stát, kde má být příjem zdanění, však není ve smlouvě umožněn. [2]

2.4 Výměna informací mezi smluvními státy

Výměna informací mezi smluvními státy slouží jako nástroj, který zabezpečí to, že zisk byl skutečně zdaněn. V mnoha zemích se uskutečnění výměny informací liší. Výměna informací mezi státy je pouze za předpokladu, že je daň zahrnuta do rámce náležité smlouvy nebo dohody.

Existují tři druhy výměny informací:

- na dožádání,
- automatická nebo taky pravidelná,
- spontánní, která je poskytnutá z vlastní iniciativy. [2]

Na dožádání je v situaci, kdy daňová správa si sama vyžádá odpověď na speciální otázku, které se týká dané situace. Žádost se vztahuje pouze na jednu danou situaci a podává se tehdy, když prosící stát využil a vyčerpal veškeré národní zdroje informací. [2]

Automatická pravidelně zasílá informace, které se týkají speciálních položek příjmu. Povaha automatické výměny je všeobecná a výměny jsou pravidelně a systematicky předávány. [2]

Spontánní výměna předává informace získané při kontrole daňových problémů daňového subjektu prováděné ve stejném státě, které jsou pro jiný stát zajímavé. [2]

Dochází však i ke kombinaci všech tří druhů výměny informací nebo taky ke zkoumání rozdílů mezi nimi. Ve smlouvě je dohodnuto, že smluvní státy se budou informovat, což znamená, že smluvní státy nemohou informace odmítnout. [2]

Existuje taky spolupráce, která se nazývá tzv. simultánní daňové šetření nebo taky souběžná kontrola. Vzniká na základě dohody více států, které jsou nezávisle na sobě a na svém území. Dohoda přeshetřuje daňové záležitosti určitého daňového subjektu nebo více subjektů, na kterých mají jednotnou nebo podobnou účast. Tato šetření se používá například při kontrole převodních cen. [2]

Mezi další formy mezinárodní správní spolupráce patří souběžná daňová šetření, přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí, dožádání vymáhání a předběžných opatření a doručování dokumentů. Tyto formy výměny informací mezi smluvními státy nalezneme v Úmluvě o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (dále jen „Úmluva“), která představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny druhy spolupráce při správě daní. [15]

Souběžným daňovým šetřením se dá označit jako dohoda dvou a více smluvních stran o tom, že souběžně a uvnitř svých území zjistí daňový stav osoby nebo osob, u kterých mají tyto smluvní strany jednotný či související zájem, a to se záměrem vyměňovat důležité informace, které tímto způsobem získají. [15]

Príslušný orgán dožadující země podá žádost, že příslušný orgán dožadované země dovolí zástupcům příslušného orgánu dožadující země, aby se účastnila specifické části daňového šetření v dožadované zemi. V případě, že se žádosti vyhová, má příslušný orgán dožadované země povinnost, co nejdříve příslušnému orgánu dožadující země ohlásit čas a

místo šetření, úřad nebo úřední osobu pověřenou vykonáním šetření a postupy a podmínky vyžadované dožadovanou zemí pro vykonání šetření. [15]

Dožadující země může podat žádost dožadované zemi a ta má povinnost doručit adresátovi dokumenty, společně s dokumenty, které se týkají soudních rozhodnutí, které se vydávají v dožadující zemi a souvisejí s daněmi, na které se vztahuje Úmluva. [15]

2.4.1 Přehled dohod TIEA

Ministerstvo financí ČR má na starost sjednávání dohod o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA – Tax Information Exchange Agreement) a o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Dohody musí být v souladu se současnými pravidly, která schvaluje vláda ČR a se sjednanými smlouvami, které podléhají náležitému ratifikačnímu postupu. Pokud se aktivně užívají nástroje spolupráce, které smlouvy poskytují, snižují příležitost daňových úniků a účinkují rovněž jako ochranné opatření k podpoření platební morálky českých daňových poplatníků. [13]

Výše uvedenou Úmluvu podepsala také ČR v roce 2012 a nabyla platnosti od února 2014. ČR má k 1. 5. 2016 podepsaných 12 dohod o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA) a o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. [13]

Tab. 2.6 – Přehled platných dohod ČR o výměně informací v daňových záležitostech a o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

Smluvní stát	Platnost ode dne
Britské Panenské ostrovy	19. 12. 2012
Jersey	14. 03. 2012
Bermudy	14. 03. 2012
Ostrov Man	18. 05. 2012
Guernsey	09. 07. 2012
Republika San Marino	06. 09. 2012
Kajmanské ostrovy	20. 09. 2013
Andorrské knížectví	05. 06. 2014
Bahamské společenství	02. 04. 2015
Monacké knížectví	02. 03. 2016
Cookovy ostrovy	10. 05. 2016
Aruba	01. 08. 2016

Zdroj: [13]

2.5 Přehled platných smluv

V příloze č. 1 je uvedená tabulka, která poskytuje přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů resp. příjmu a z majetku. Tabulka je řazena abecedně a u každé zemi je uvedeno datum platnosti, číslo, pod kterým byla smlouva vyhlášena ve Sbírce a číslo odpovídajícího Finančního zpravodaje Ministerstva financí. *Viz Příloha č. 1.*

2.6 Obecná pravidla

Existují pravidla, která platí pro každou jistou osobu účastnící se dvojího zdanění zvlášť. Následně budou konkrétně popsána obecná pravidla pro tyto osoby: přeshraniční pracovník, pracovník vyslaný do zahraničí, ředitel společnosti nebo člen správní rady, zaměstnanec pracující v jedné zemi EU pro společnost se sídlem v jiném členském státě, umělci a sportovci, státní zaměstnanec v zahraničí, nezaměstnaný hledající práci v zahraničí a důchodce zdržující se v zahraničí. Tyto pravidla jsou pouze obecná, která se nejvíce objevují ve SZDZ. Ty konkrétní ustanovení jsou obsažena v příslušné smlouvě. [10]

Přeshraniční pracovník – pokud tento pracovník bydlí v jedné zemi EU a v druhé pracuje, bude se příjem zdaňovat na základě příslušných právních předpisů a SZDZ mezi konkrétními státy. V souvislosti se SZDZ bude tento pracovník povinný odvést daň ve státě, ve kterém pracuje nebo ve státě, kde má bydliště. V případě, že je pracovník zaměstnanec, bude stát, kde pracuje, danit jeho příjem, který pobírá na území daného státu. Pokud je však pracovník osoba samostatně výdělečně činná (dále jen „OSVČ“) a je registrovaná v zemi bydliště, ale služby poskytuje přes hranice, OSVČ bude platit daň z příjmu ve státě, kde poskytuje služby za předpokladu, že si tam zřídí „stálou základnu“ nebo „stálou provozovnu“, za co se považuje např. kancelář nebo obchod). [10]

Pracovník vyslaný do zahraničí – je-li pracovník pracovně vyslán do zahraničí na kratší dobu (maximálně na 2 roky), pojištění zůstává v systému sociálního zabezpečení v jeho domovské zemi. Nicméně příjem, který pracovník pobírá při jeho pracovním umístění v zahraničí, může být daněn v zemi hostitele. Pokud je pracovník vyslán do zahraničí jeho zaměstnavatelem, nemusí mít v zemi, kde pracuje, povinnost platit daň z příjmu, který pobírá při vyslání, za těchto předpokladů: doba zdržování v zahraničí je kratší než 6 měsíců v jednom roce a plat je pracovníkovi vyplácen přímo od jeho zaměstnavatele. [10]

Ředitel společnosti nebo člen správní rady – v případě, že pracovník bydlí v jednom státě a je členem správní rady firmy v jiném státě, pak stát, ve kterém se tato firma nachází, může zdanit jeho odměny nebo jiný příjem z této funkce. [10]

Zaměstnanec pracující v jedné zemi EU pro společnost se sídlem v jiném členském státě – v případě, že zaměstnanec žije v jedné zemi EU a pracuje pro podnik, který má sídlo v jiné zemi EU, bude ve většině případů podle SZDZ podléhat dani pouze v zemi, ve které bydlí. [10]

Umělci a sportovci – příjmy z umělecké činnosti, což je např. hudební, divadelní, filmové, rozhlasové nebo televizní) a sportovní činnosti mohou být zdaněny ve státě, kde je tato činnost vykonávána. [10]

Státní zaměstnanec v zahraničí – pro tohoto zaměstnance platí tyto obecné podmínky: bude i nadále platit daň z příjmu ze zaměstnání ve státní správě jenom v zemi, která jej zaměstnává, bude platit daň z příjmu jenom v zemi, kde pracuje, je-li i jejím rezidentem a státním příslušníkem nebo se do daného státu nepřestěhoval jenom za účelem práce ve státní správě. [10]

Nezaměstnaný hledající práci v zahraničí – v případě, že se nezaměstnaný zdržuje v jiném členském státě EU po kratší dobu, maximálně 6 měsíců v roce, bez toho aniž by tam tato osoba pracovala, nebude v této zemi patrně považován za daňového rezidenta. Daň z dávek z nezaměstnanosti se odvádí pouze ve státě, který tyto dávky vyplácí. Nastane-li situace, kdy se v jiném členském státě EU bude osoba zdržovat déle než 6 měsíců v roce, může tam být považován za daňového rezidenta a dávky z nezaměstnanosti tam mohou být zdaněny. [10]

Důchodce zdržující se v zahraničí – pokud se jistá osoba přestěhovala na důchod do jiného členského státu EU a pobývá tam déle než 6 měsíců v roce, bude tato země považovat důchodce za svého daňového rezidenta. Nastává situace, kdy je důchodce povinný platit v tomto státě daně ze všech svých celosvětových příjmů i z důchodu vypláceného od ostatních zemí EU. Existuje výjimka u důchodu zaměstnanců veřejné správy. Důchody těchto zaměstnanců jsou zdaněny jenom v zemi veřejné správy, ve které byl zaměstnán. [10]

2.7 Problematika stálé provozovny

Hlavními zdroji pro vymezení pojmu „stálé provozovny“ jsou zejména Modelová smlouva OECD a ZDP. V první řadě je podstatné rozlišit stálou provozovnu, organizační složku a provozovnu. Potom se blíže zaměřit na stálou provozovnu z pohledu ZDP a modelu OECD.

Stálá provozovna

Stálá provozovna je uměle vytvořený pojem, tak aby vyhovoval DZP. Z podmínek upravených SZDZ anebo ZDP vzniká stálá provozovna. Stálá provozovna nepředstavuje institucionální formu podnikání, ale jedná se o jiné označení dosavadní povinnosti daňového rezidenta na DZP. V žádném případě nelze stálou provozovnu založit. Často se zaměňují pojmy stálá provozovna, organizační složka a provozovna. Záměny mohou vést k nedorozumění a věcným chybám při řešení reálných daňových problémů. [4] [5]

Organizační složka a provozovna

Organizační složka představuje právní způsob podnikání a je upraven v obchodním zákoníku. Může se stát, že organizační složka je současně i stálá provozovna. Obvyklé jsou však i situace, kdy organizační složce zahraničního subjektu nevzniká povinnost na dani z příjmů nebo naopak zdanění podlehe stálá provozovna, jenže ta nemá povinnost se zaregistrovat jako organizační složka. Organizační složka se zapisuje do obchodního rejstříku, což je den, kdy zahraniční osoba může podnikat na území ČR podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“). [5]

Provozovna představuje podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání prostor, ve kterém je živnost provozována. Subjekt má v tomto místě personální a materiální vybavení, které zajistí jeho ekonomickou činnost. Provozovna byla definována v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník jako prostor, ve kterém je provozována určitá podnikatelská činnost. Tento obchodní zákoník byl ovšem zrušen k 1. 1. 2014 a byl nahrazen zákonem č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník.

Pojem „provozovna“ je nezávislý na pojmech „stálá provozovna“ a „organizační složka“. Existuje situace, kdy dochází ke slučování se stálou provozovnou nebo organizační složkou. Zahraniční subjekt může mít provozovnu a není povinný registrovat organizační složku a nevzniká mu stálá provozovna. [5]

2.7.1 Stálá provozovna v ZDP

ZDP upravuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2. Představuje místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území ČR. Místem se rozumí např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje a staveniště. Poplatníci z § 2 odst. 3 jsou daňovými nerezidenty s daňovou povinností vztahující se na příjmy, které plynou pouze ze zdrojů na území ČR. Poplatníci z § 17 odst. 4 jsou daňovými nerezidenty bez sídla na území ČR anebo je to stanovené v mezinárodních smlouvách. Za stálou provozovnu se může považovat staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a také poskytování činností a služeb, které jsou uvedené v odst. 1 písm. c) a f) bod 1, poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami, které pro něho pracují, pokud přesáhne jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Pokud osoba jednající na území ČR za poplatníka, který je uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, má a zpravidla zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou zavazující pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR, vztahující se na všechny činnosti, které osoba pro poplatníka na území ČR vykonává.

Za služby v odstavci 1 písm. c) ZDP jsou považovány příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a podobných činnosti, které se poskytují na území ČR. Služby uvedené v odst. 1 písm. f) pod bodem 1 ZDP jsou příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, které se vykonávají na území ČR.

Doplnění ZDP o stálé provozovně se nachází v Pokynu č. D-22 – k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, který vydalo Generální finanční ředitelství. [19]

Jistým rysem stálé provozovny je určitý stupeň trvalosti na místě, tzv. místní souvislost. U stavebních a montážních projektů, které představují svým charakterem postupující stavbu, např. dálnice nebo plynovod, se tento rys neporuší. Časová podmínka je posuzována pokaždé pro dílčí stanoviště, stavbu nebo projekt. V časovém období jisté smlouvy není započítán čas strávený na našem území stejným dodavatelem ve spojení s aktivitami a smlouvami, které jsou zcela nesouvisející. [19]

Za stálou provozovnu jakožto místo prodeje není považován prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce. [19]

2.7.2 Stálá provozovna podle modelu OECD

Modelová smlouva OECD upravuje stálou provozovnu v článku 5. Podle odstavce 1 se stálá provozovna označuje jako stálé místo podnikání, jehož prostřednictvím je činnost podniku zcela nebo z části vykonávána. V odstavci 2 je uvedeno, co výraz stálá provozovna zahrnuje:

- a) místo vedení,
- b) pobočku,
- c) kancelář,
- d) továrnu,
- e) dílnu a
- f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů. [18]

Komentář k článku 5 odst. 1 poukazuje na podmínky, které jsou obsažené v definici stálé provozovny. Jsou to tyto podmínky:

- existence „místa podnikání“, což znamená, že musí existovat zařízení, které jsou reprezentovány jako prostory, budovy nebo se taky může v některých případech jednat o strojní zařízení nebo vybavení.
- místo podnikání musí být „stálé“, toto místo musí být založeno na předem daném místě s konkrétním stupněm stálosti,
- prostřednictvím tohoto místa podnik vykonává svou podnikatelskou činnost. Obvykle se zde zdržují osoby, které jsou svým postavením závislé na uskutečnění dané podnikatelské činnosti podniku ve státě, v němž se stálé místo nachází. [18]

Pod pojmem „místo podnikání“ si lze představit jakýkoli prostor, zařízení nebo vybavení, které se využívá pro výkon podnikatelské činnosti podniku a to i za předpokladu, kdy je toto místo podnikání použito na jiné účely než které zahrnuje jejich podnikatelská činnost. Existence místa podnikání není závislé na prostorech, neboť nejsou k podnikatelské činnosti podstatné. Záleží na podniku, zda určitý prostor, zařízení nebo vybavení má ve svém vlastnictví nebo v pronájmu. Za takové místo podnikání se může považovat také plocha na tržišti, část celního skladu, která je používána s danou stálostí (skladování zboží, které podléhá clu). Pro vznik místa podnikání postačí skutečnost, že podnik má zřízen určitý prostor, který slouží pro jeho podnikatelskou činnost. Proto není požadováno žádné formální

právo pro užití daného místa. Stálá provozovna může existovat i v případě, že je toto místo využíváno nezákonně. [18]

„Stálost“ znamená, že existuje spojitost mezi místem podnikání a daným geografickým bodem. Není důležitá doba fungování podniku jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, pokud ovšem není učiněno na konkrétním místě. Z toho ovšem nevyplyvá, že vybavení, které je základem pro vznik místa podnikání, musí být spojeno se státem, na kterém stojí. Vybavení musí zůstat na určitém místě. [18]

Existují podobné znaky definující stálou provozovnu. Jsou to tyto tři základní znaky:

1. Lokalizace – stálé místo podnikání má spojitost s konkrétní lokalitou (nemovitost, geografický bod nebo prostor).
2. Stálost – místo podnikání nebylo zřízeno nebo nevzniklo pro přechodné podnikání, ale důvody vzniku vedou podnikání k trvalému účelu.
3. Účel – daňový nerezident prostřednictvím takového místa podnikání vykonává svou činnost, kterou provozuje ve stálé provozovně. [5]

Odstavec 3 poukazuje na stavenišť, stavební a instalační projekt, jež zakládá vznik stálé provozovny, v případě, že jejich trvání je delší než 12 měsíců. Pokud není tato podmínka splněna, nemůže žádná z výše uvedených situací zakládat vznik stálé provozovny. Stavenišť, stavební nebo instalační projekt zahrnuje:

- výstavbu budov, silnic, mostů, kanálů,
- renovace budov, silnic, mostů, kanálů,
- pokládání potrubí,
- hloubení a
- bagrování. [18]

Výjimky z obecného pravidla

Podle odstavce 4 existují určité výjimky, které nejsou zahrnuty ve výrazu „stálá provozovna“. Jsou to následující výjimky:

- a) zařízení, které se používá jen pro účely uskladnění, vystavení nebo dodání zboží, které patří podniku,
- b) zásoby zboží, které patří podniku, jež se udržují jen pro účely uskladnění, vystavení nebo dodání,

- c) zásoby zboží, které patří podniku, jež se udržují jen pro účely zpracování jiným podnikem,
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pro účely nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- e) stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje jen pro účely vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- f) stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje jen pro účely vykonávání jakékoliv kombinace aktivit, které jsou zmíněné v písm. a) až e), pokud je celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti, které vyplývá z této kombinace přípravného nebo pomocného charakteru. [18]

Odstavec 4 slouží k tomu, aby zamezil podniku jedné země podrobení zdanění ve druhé zemi, ovšem v případě, že ve druhé zemi vykonává jen činnosti jasně přípravného nebo pomocného charakteru. Je dosti složité rozlišovat činnosti, které mají přípravný a pomocný charakter a činnosti, které tento charakter postrádají. Prvořadým kritériem v této situaci je fakt, jestli činnosti stálého místa podnikání tvoří základní a významný podíl činnosti podniku jako celku. [18]

Závislý zástupce

Odstavec 5 je postaven na podmínkách, podle kterých se na podnik pohlíží tak, aby mu z titulu činností, které vykonává osoba jednající za podnik, vznikla stálá provozovna. Tento odstavec je upraven následovně. Pokud nehledě na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba, která není nezávislý zástupce, na které se vztahuje odstavec 6, jedná ve smluvní zemi na účet podniku a má a zpravidla využívá oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v této zemi vztahující se na všechny činnosti, které tato osoba vykonává pro podnik. Nelze však do těchto činností zahrnout činnosti uvedené v odstavci 4. [18]

Takové osoby, jejichž činnost může vést ke vzniku stálé provozovny podniku, se nazývají tzv. závislí zástupci. Mezi takové osoby patří buď FO, nebo společnost, která nemá za povinnost být rezidentem ve státě, kde jedná za podnik a taktéž nemusí mít v této zemi místo podnikání. [18]

Spojení „oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku“ se týká jak zástupců, kteří vstupují do smluv jménem podniku, tak zástupců, kteří uzavírají smlouvy nepřímým jménem

podniku. V případě, že se toto oprávnění využívá opakovaně, vzniká podniku stálá provozovna. [18]

Nezávislý zástupce

Podle odstavce 6, stálá provozovna ve smluvním státě nemusí být jen z toho důvodu, že v této zemi vykonává svou činnost nezávislý zástupce. Těmito zástupci mohou být makléři nebo generální komisionář. Tyto osoby musí splňovat následující podmínky:

- právní a ekonomická nezávislost na podnik a
- při jednání jménem podniku se jedná v rámci běžné činnosti. [18]

Za osobu nezávislou na podniku nelze považovat v případě, že obchodní činnosti, které vykonává tato osoba, podléhají detailním pokynům a široké kontrole ze strany podniku. Pokud je kontrola prováděna mateřskou společností nad dceřinou společností, není posouzení kontroly relevantní. [18]

Za osobu jednající v rámci své běžné činnosti nelze považovat v případě, pokud tyto osoby vykonávají místo daného podniku činnosti, které z ekonomického hlediska patří spíše do oblasti činnosti podniku než do oblasti jejich vlastní podnikatelské činnosti. Příkladem může být komisionář, který prodává zboží podniku vlastním jménem a zároveň je k tomuto podniku ve vztahu stálého zástupce, který je oprávněn k uzavírání smluv, byl by ve vztahu k této konkrétní činnosti považován za stálou provozovnu, jelikož jedná mimo rámec své běžné činnosti obchodování nebo podnikání. [18]

Odstavec 7 poukazuje na skutečnost, kdy společnost, která je rezidentem jedné smluvní země, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhé smluvní země nebo která v této druhé zemi provozuje svou činnost, neprovede sama o sobě z kterékoliv této společnosti stálou provozovnou druhé společnosti. [18]

3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané Českou republikou

ČR vstoupila do OECD dne 21. 12. 1995 a to dnem, kdy se uložila přístupová listina ke Konvenci o OECD. Předtím, než ČR vstoupila do OECD, několik let spolupracovala ČR a Československo s OECD. Pro Československo, Polsko a Maďarsko byl vytvořen program Partneri v transformaci (Partners in Transition, PIT). Sloužil takovým zemím, které projevíly výslovnou snahu o rychlý přechod k tržní ekonomice a pluralistické demokracii a jejím přáním bylo udržet s OECD neobvyklý, skoro až nadstandardní vztah. OECD byla zavázána poskytovat těmto státům neobvyklou odbornou pomoc. [16]

ČR oficiálně požádala o členství v OECD v lednu 1994. Ministerské zasedání Rady přijalo rozhodnutí o zahájení přístupového procesu v červnu 1994. Aby ČR mohla být přijata do OECD, muselo se v rámci přijímacího procesu posuzovat připravenost ČR a zda lze sloučit českou legislativu s instrumenty OECD. Toto posouzení probíhalo ve třech důležitých oblastech v letech 1994-1995. Hodnotilo se pohyb kapitálu, běžné neviditelné operace a mezinárodní investice, dále byla posouzena fiskální (daňová) problematika a poslední oblast byl ze životního prostředí. Vláda ČR přijala Prohlášení vlády ČR o přijetí závazků plynoucích ze členství v OECD, kde byly zahrnuty všechny závazky vzniklé na základě přijímacího procesu a výhrady k jednotlivým instrumentům OECD. Tento dokument vedl Radu OECD, aby vyzvala ČR k přístupu ke Konvenci o OECD. Poté byl přístup ke Konvenci o OECD schválen poslaneckou sněmovnou spolu s Dohodou o imunitách, výsadách a výhodách přiznaných OECD. Dne 21. 12. 1995 ministerstvo zahraničních věcí Francie přijala od velvyslanectví ČR v Paříži listinu o přístupu a oznámilo sekretariátu OECD o splnění všech požadavků pro vstup. Tento den znamenal pro ČR vstup do OECD a stala se 26. členskou zemí OECD. [16]

3.1 Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

Organisation for Economic Co-Operation and Development neboli Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj je mezinárodní vládní organizace, která sídlí v Paříži. Vznikla v roce 1961 jako nástupkyně Organizace pro hospodářskou spolupráci v Evropě, jejímž úkolem byla poválečná hospodářská obnova. V tento rok vstoupil v platnost její zakládající dokument „Konvence o OECD“. [17]

Mezi hlavní cíle OECD patří koordinace politik se záměrem dlouhodobého ekonomického rozvoje členských a také nečlenských států. OECD spojuje ekonomicky

nejdůležitější státy světa, tím pádem má významnou úlohu při rozvoji mezinárodních ekonomických vztahů a mezinárodního obchodu. [17]

Rada OECD je nejvyšší orgán organizace, která se skládá z velvyslanců všech 35 členských států a zástupce Evropské komise a její zasedání je řízeno generální tajemníkem OECD. Rada plná velvyslanců zasedá přibližně dvakrát do měsíce, aby řešila operativní a strategické otázky řízení organizace. Jendou za rok se koná zasedání Rady OECD tentokrát s ministry z členských států, kteří debatují koncepční otázky a udávají dlouhodobý směr pro OECD. Přípravu práce Rady OECD a jejich zasedání má na starost stále výbory, jako např. Výkonný výbor, Výbor pro vnější vztahy a Rozpočtový výbor. Zásadní část práce OECD se uskutečňuje v odborných výborech. [17]

3.2 Smlouvy mezi ČR a členskými státy EU

V této podkapitole budou srovnány SZDZ, se zaměřením na stálou provozovnu, mezi ČR a ostatními členskými státy EU. Podle modelové smlouvy OECD budou porovnány vybrané články, které se týkají stálé provozovny, u členských států EU, které se budou nejvíce odlišovat. Podle toho, jak se budou články v ostatních smlouvách lišit, bude ustanovení z modelové smlouvy buď doplněno anebo pozměněno. Veškeré informace o členských státech a daných člancích jsou čerpány ze zdroje 6, kde po zvolení daného státu nalezneme celou SZDZ téhož státu s ČR.

V příloze je uvedena tabulka, která uvádí den, kdy členský stát vstoupil do EU a den, od kterého je SZDZ platná. Viz Příloha č. 4 - Členské státy EU, jejich přistoupení do EU a platnost SZDZ.

3.2.1 Článek 10 – dividendy

Modelová smlouva OECD

Společnost, která je rezident v jedné smluvní zemi, vyplácí dividendy rezidentu z druhé smluvní zemi, které se zdaňují v této druhé zemi. Zmíněné dividendy mohou také podléhat zdanění ve smluvní zemi, kde je rezidentem vyplácející společnost, na základě právních předpisů této země. Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 25 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend. [18]

Výše uvedený odstavec se nebude používat, pokud skutečný vlastník dividend představující rezidenta jedné smluvní země, provozuje ve druhé smluvní zemi, ve které je vyplácející společnost rezidentem, svou činnost pomocí stálé provozovny, která má v této zemi své místo. Použití není možné ani v případě, když se účast, pro kterou jsou dividendy vypláceny, opravdu pojí k této stálé provozovně. [18]

Pokud je společnost rezidentem jedné smluvní země a získává zisky nebo příjmy z druhé smluvní země, tak tato druhá země nemůže zdanit dividendy, které vyplácí společnost. Ledaže jsou dividendy vypláceny rezidentu této druhé země nebo účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se opravdu pojí ke stálé provozovně, která se nachází v této druhé zemi. Tato druhá země nemůže ani podrobit nerozdělné zisky společnosti dani z nerozdělených zisků společnosti, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky zůstávají výhradně nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů, které mají zdroj v této druhé zemi. [18]

Belgie

Skutečný vlastník, tedy společnost, zahrnující osobní společnost, která je přímo či nepřímo vlastníkem přinejmenším 25 % jmění společnosti, která vyplácí dividendy.

Bulharsko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy dividend.

Dánsko

Pokud skutečný vlastník dividend je rezidentem druhé smluvní zemi, tak daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 0 % hrubé sumy dividend, v případě, kdy skutečný vlastník, tedy společnost, přímo vlastní přinejmenším 10 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy, nebo nepřekročí 0 % hrubé sumy dividend, v případě, kdy skutečný vlastník je penzijní fond či jiný podobný ústav, který poskytuje penzijní plán, kterého se může zúčastnit FO z důvodu obstarání důchodových dávek.

Estonsko

Skutečný vlastník, tedy společnost, zahrnující osobní společnost, která je přímo či nepřímo vlastníkem přinejmenším 25 % nikoliv kapitálu ale majetku společnosti, která vyplácí dividendy.

Finsko

Skutečný vlastník, tedy společnost, zahrnující osobní společnost, která je přímo či nepřímo vlastníkem přinejmenším 25 % nikoliv kapitálu ale majetku společnosti, která vyplácí dividendy.

Francie

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena nepřekročí 0 % hrubé sumy dividend, pokud skutečný vlastník, tedy společnost, přímo nese přinejmenším 25 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy, anebo 10 % hrubé sumy dividend v ostatních případech.

Chorvatsko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend.

Irsko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 25 % podílů s hlasovacím právem společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Itálie

Dividendy, které vyplácí společnost se sídlem v jedné smluvní zemi, osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné dividendy podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které má sídlo vyplácející společnost. Daň tímto způsobem uložena nesmí překročit 15 % hrubé sumy dividend, pokud osoba pobírající dividendy představuje skutečného příjemce.

Kypr

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 0 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která přímo vlastní přinejmenším 10 % kapitálu společnosti, jestliže je taková účast držena trvale po dobu aspoň jednoho roku a v ostatních případech to je 5 % hrubé sumy dividend.

Litva

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemce, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 25 % majetku společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Lotyšsko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která přímo vlastní přinejmenším 25 % majetku společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Lucembursko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 0 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která trvale přímo vlastní po dobu aspoň jednoho roku přinejmenším 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy a v ostatních případech to je 10 % hrubé sumy dividend.

Maďarsko

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemcem, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která přímo vlastní přinejmenším 25 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Malta

Dividendy mohou rovněž podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které je vyplácející společnost rezidentem, ale pokud jsou dividendy vypláceny společností, která je rezidentem ČR, rezidentu Malty, který je jejich skutečný vlastník, tak česká daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend nebo pokud jsou dividendy vypláceny společností, která je rezidentem Malty, rezidentu ČR, který je jejich skutečný vlastník, tak maltská daň z hrubé sumy dividend nepřekročí daň tímto způsobem stanovenou ze zisků, ze kterých jsou dividendy vypláceny.

Německo

Dividendy, které vyplácí společnost se sídlem v jedné smluvní zemi, osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné dividendy podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které má vyplácející společnost sídlo. Daň tímto způsobem uložená nemůže překročit 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že příjemcem je společnost, která přímo vlastní přinejmenším 25 % jmění společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Nizozemsko

Dividendy, které vyplácí společnost se sídlem v jedné z obou zemí, osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Avšak tyto dividendy podléhají zdanění v zemi, ve které má vyplácející společnost sídlo. Daň tímto způsobem uložená, nesmí překročit 10 % hrubé sumy dividend.

Země, ve které má vyplácející společnost sídlo, nezdaní dividendy, které vyplácí společnost společnosti, jejíž jmění je výhradně nebo zčásti rozčleněno na akcie a která má sídlo ve druhé zemi a vlastní přímo přinejmenším 25 % jmění společnosti, která vyplácí dividendy.

Polsko

. Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend

Portugalsko

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemcem, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 15 % hrubé sumy dividend

Pokud je skutečný vlastník dividend společnost, ve které je trvale po dobu dvou let, které předcházejí výplatě dividend, vlastněno přímo přinejmenším 25 % základního jmění společnosti, která vyplácí dividendy, tak daň tímto způsobem uložena nepřekročí, jestliže se jedná o dividendy vyplácené po 31. 12. 1996, 10 % hrubé sumy dividend.

Rakousko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným

vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 10 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy podléhající zdanění pouze ve smluvní zemi, ve které je skutečný vlastník dividend rezidentem.

Rumunsko

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemcem, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy dividend

Slovensko

Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem smluvní země, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 10 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Španělsko

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemcem, tak daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní přinejmenším 10 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

Švédsko

Dividendy, které vyplácí společnost se sídlem v jedné smluvní zemi osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto dividendy se zdaňují ve smluvní zemi, ve které má vyplácející společnost sídlo. Daň tímto způsobem uložena nesmí překročit 10 % hrubé sumy dividend.

Smluvní země, ve které má sídlo společnost, nezdaní dividendy, které vyplácí tato společnost společnosti, jejíž jmění je výhradně nebo zcela rozčleněno na akcie a která má sídlo ve druhé smluvní zemi a má přímo ve vlastnictví přinejmenším 25 % jmění společnosti, která vyplácí dividendy.

Spojené království

Pokud je skutečný vlastník dividend příjemcem, potom daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 5 % hrubé sumy dividend, za předpokladu, že příjemcem je společnost, která má

ve správě přinejmenším 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti, která vyplácí dividendy a v ostatních případech to je 15 % hrubé sumy dividend.

3.2.2 Článek 11 – úroky

Modelová smlouva OECD

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Úroky mohou podléhat zdanění taktéž ve smluvní zemi, ve které mají zdroj, pokud však skutečný vlastník úroků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 10 % hrubé sumy úroků. [18]

Toto ustanovení se nevyužije, pokud skutečný vlastník úroků představující rezidenta jedné smluvní země, provozuje v druhé smluvní zemi, ve které je zdroj pro úroky, svou činnost pomocí stále provozovny, která má zde své místo. Taktéž se nevyužije v případě, kdy se pohledávka, ze které se úroky platí, opravdu pojí k této stále provozovně. [18]

Zdroj úroků je ve smluvní zemi, pokud se předpokládá, že rezidentem této země je plátce. Ze situace, kdy plátce je nebo není rezidentem v některé smluvní zemi a má ve smluvní zemi stálou provozovnu, která je spojena se zadlužením a platí se z něho úroky, které jdou na účet stále provozovně, vyplývá předpoklad, že zdroj úroků jsou v zemi, ve které má stálá provozovna své místo. [18]

Dánsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a rezident druhé smluvní země je skutečný vlastník, jsou zdaněny pouze v této druhé zemi.

Finsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi, a pobírá je rezident druhé smluvní zemi, jsou zdaněny jenom v této druhé zemi, pokud je rezident skutečným vlastníkem úroků.

Chorvatsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se rezidentu druhé smluvní země, jsou zdaněny pouze v této druhé zemi, pokud je rezident skutečným vlastníkem úroků.

Irsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se rezidentu v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi, jestliže je rezident skutečným vlastníkem úroků.

Itálie

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění jenom v této druhé zemi, pokud tato osoba představuje skutečného příjemce.

Kypr

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou opravdu ve vlastnictví rezidenta druhé smluvní zemi, jsou zdaněny pouze v této druhé zemi.

Litva

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírány rezidentem druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné úroky mohou podléhat zdanění taktéž ve smluvní zemi, ve které mají zdroj, pokud však skutečný vlastník úroků je příjemcem, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 10 % hrubé sumy úroků.

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a plynou a jsou opravdu ve vlastnictví vlády druhé země, spolu s jeho nižšími správními útvary a místními úřady, ústřední bankou nebo jakoukoliv finanční institucí výhradně ve vlastnictví této vlády nebo úroky, které plynou z půjček zaručených touto vládou, budou vyloučeny ze zdanění v prvně zmíněné zemi.

Lotyšsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a pobíráné rezidentem druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné úroky taktéž podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Jestliže je skutečný vlastník úroků příjemcem, tak daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 10 % hrubé sumy úroků.

Úroky mající zdroj v jedné smluvní zemi a plynou a doopravdy jsou ve vlastnictví vlády druhé země, spolu s jeho nižšími správními útvary a místními úřady, ústřední bankou nebo jakoukoliv finanční institucí výhradně ve vlastnictví této vlády nebo úroky, které plynou z půjček zaručených touto vládou, budou vyloučeny ze zdanění v prvně zmíněné zemi.

Lucembursko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou opravdu vlastněné rezidentem druhé smluvní zemi, se zdaňují pouze v této druhé zemi.

Mad'arsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírané rezidentem druhé smluvní země a tento rezident představuje skutečného vlastníka, jsou zdaněny jenom v této druhé zemi.

Malta

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, zdaňují se pouze v této druhé zemi za předpokladu, že skutečný vlastník těchto úroků je rezidentem.

Nizozemsko

Úroky mající zdroj v jedné z obou zemí a jsou vypláceny osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé zemi, budou zdaněny jenom v této druhé zemi.

Polsko

Pokud skutečný vlastník úroků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 5 % hrubé sumy úroků.

Portugalsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírány rezidentem druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Úroky mohou podléhat zdanění taktéž ve smluvní zemi, ve které mají zdroj, pokud však skutečný vlastník úroků je příjemcem, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 10 % hrubé sumy úroků.

Rakousko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou opravdu ve vlastnictví rezidenta druhé smluvní země, jsou zdaněny pouze v této druhé zemi.

Rumunsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírané rezidentem druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto úroky mohou podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj, pokud však skutečný vlastník úroků je příjemcem, tak daň tímto způsobem uložená nepřekročí 7 % hrubé sumy úroků.

Řecko

Pokud však skutečný vlastník úroků je příjemcem, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 10 % hrubé sumy úroků.

Slovensko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou opravdu ve vlastnictví rezidenta druhé smluvní země, budou zdaněny pouze v této druhé zemi.

Slovinsko

Pokud skutečný vlastník úroků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň uložená tímto způsobem nepřekročí 5 % hrubé sumy úroků.

Španělsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placeny osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé smluvní zemi, jsou zdaněny jenom v této druhé zemi.

Švédsko

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placeny osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé smluvní zemi, jsou zdaněny jenom v této druhé zemi.

Spojené království

Úroky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírané rezidentem druhé smluvní země a zároveň je jejich skutečným vlastníkem, podléhají zdanění jenom v této druhé zemi.

3.2.3 Článek 12 – licenční poplatky

Modelová smlouva OECD

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou opravdu vlastněné rezidentem druhé smluvní země, jsou zdaněny pouze v této druhé zemi. [18]

Výše uvedený odstavec nebude použit, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků, který je rezidentem v jedné smluvní zemi, provozuje v druhé smluvní zemi, ve které je zdroj pro licenční poplatky, svou činnost pomocí stálé provozovny, která má zde své místo. Použití není možné také v případě, kdy licenční poplatky, vznikající na základě práva a majetku, se opravdu poji k této stálé provozovně. [18]

Tento uvedený odstavec se nachází v obdobné podobě ve většině SZDZ členských zemí EU s ČR. Zdroj licenčních poplatků je ve smluvní zemi, za předpokladu, že rezidentem této země je plátce. Ze situace, kdy plátce je nebo není rezidentem v některé smluvní zemi a má ve smluvní zemi stálou provozovnu nebo stálou základnu, která je spojena s povinností platit licenční poplatky, které jdou na účet stále provozovně nebo stále základně, vyplývá předpoklad, že zdroj úroků jsou v zemi, ve které má stálá provozovna své místo. [14]

Belgie

Pokud je rezidentem druhé smluvní země skutečný vlastník licenčních poplatků, tak daň tímto způsobem ukládaná, nepřekročí 5 % hrubé sumy licenčních poplatků, které se platí za využití nebo za právo na využití všech průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení nebo nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků, které se platí za využití nebo za právo na využití všech autorských práv k literárním, uměleckým nebo vědeckým dílům, kinematografické filmy, filmy nebo nahrávky pro televizní či rozhlasové vysílání a jiné.

Bulharsko

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Dánsko

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Takové poplatky jsou označovány jako platby všech typu získané jako náhrada za využití například patentu, ochranné známky, modelu, plánu, tajného vzorce nebo počítačových softwarů. Pokud je rezidentem druhé smluvní země skutečný vlastník licenčních poplatků, tak daň tímto způsobem ukládaná, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Estonsko

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je příjemce, tak suma daně tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Finsko

Poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vyplácené rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto poplatky můžou podléhat zdanění ve

smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud však je příjemcem skutečný vlastník licenčních poplatků, tak suma daně tímto způsobem nastavena nepřekročí 1 % hrubé sumy licenčních poplatků za finanční pronájem zařízení, nebo 5 % hrubé sumy licenčních poplatků za operativní pronájem zařízení anebo 10 % hrubé sumy licenčních poplatků za ochranné známky nebo výrobní postupy.

Francie

Pokud je rezidentem druhé smluvní země skutečný vlastník licenčních poplatků, tak daň tímto způsobem ukládaná, nepřekročí 5 % hrubé sumy licenčních poplatků, které se platí za využití nebo za právo na využití všech průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení nebo nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků, které se platí za využití nebo za právo na využití všech autorských práv k literárním, uměleckým nebo vědeckým dílům, kinematografické filmy, filmy nebo nahrávky pro televizní či rozhlasové vysílání a jiné.

Chorvatsko

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Irsko

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je příjemce, tak suma daně tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Itálie

Licenční poplatky jako např. náhrady jakéhokoli druhu placené za užití nebo přivolení k užití patentu, ochranné známky nebo výrobního postupu, podléhají zdanění rovněž ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Daň tímto způsobem uložena nesmí překročit 5 % z hrubé sumy licenčních poplatků, pokud osoba pobírající tyto licenční poplatky představuje skutečného příjemce.

Kypr

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Licenční poplatky jako např. náhrada za užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky či návrhu nebo modelu podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Pokud je skutečným vlastníkem licenčních poplatků rezident druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Litva

Licenční poplatky mající zdroj v jedné smluvní zemi, jsou vyplácené rezidentu druhé smluvní země a podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud je skutečný vlastník licenčních poplatků příjemcem, tak suma daně tímto způsobem uložená nepřekročí 10 % hrubé sumy z licenčních poplatků.

Lotyšsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky mohou podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud je však skutečný vlastník licenčních poplatků příjemcem, tak suma daně tímto způsobem uložena, nepřekročí 10 % hrubé sumy z licenčních poplatků.

Lucembursko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a vyplácejí se rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky podléhají taktéž zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Pokud je však skutečným vlastníkem licenčních poplatků rezident druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Mad'arsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud je však skutečný vlastník licenčních poplatků příjemcem, suma daně tímto způsobem uložena nepřekročí 10 % hrubé sumy z licenčních poplatků.

Malta

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky podléhají taktéž zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud je však skutečným vlastníkem licenčních poplatků rezident druhé smluvní zemi, potom daň tímto způsobem stanovena nepřekročí 5 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Německo

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placené osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj, avšak daň tímto způsobem nesmí přesáhnout 5 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Nizozemsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné z obou zemí a jsou vypláceny osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky podléhají zdanění v zemi, ve které je jejich zdroj. Daň tímto způsobem uložená nesmí přesáhnout 5 % sumy licenčních poplatků.

Polsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky mohou taktéž podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj, pokud skutečným vlastníkem licenčních poplatků je rezident druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem stanovená nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Portugalsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky mohou podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenční je příjemcem, tak daň tímto způsobem uložena nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Rakousko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky mohou podléhat zdanění ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem uložena nepřekročí 5 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Rumunsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky podléhají zdanění také ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud skutečný vlastník licenčních poplatků je příjemcem, tak daň tímto způsobem uložená nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Řecko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placeny osobě, která je rezidentem v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Licenční poplatky jako např. náhrady jakéhokoli typu placené za použití patentu, ochranné známky nebo tajného postupu podléhají zdanění rovněž ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Daň tímto způsobem uložena nesmí překročit 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Slovensko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Poplatky se mohou danit také ve smluvní zemi, kde je jejich zdroj. Takové poplatky jsou označovány jako platby všech typu získané jako náhrada za využití například patentu, ochranné známky, modelu, plánu, tajného vzorce nebo počítačových programů. Pokud je rezidentem druhé smluvní země skutečný vlastník licenčních poplatků, tak daň tímto způsobem ukládaná, nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Slovinsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou vypláceny rezidentu druhé smluvní země, podléhají zdanění v této druhé zemi. Zmíněné licenční poplatky podléhají zdanění taktéž ve smluvní zemi, ve které je jejich zdroj. Pokud je skutečným vlastníkem licenčních poplatků rezident druhé smluvní země, tak daň tímto způsobem stanovená nepřekročí 10 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Španělsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placeny osobě, která má bydliště nebo sídlo v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Daň tímto způsobem stanovená však nesmí přesáhnout 5 % hrubé sumy licenčních poplatků, pokud se předpokládá, že licenční poplatky budou podléhat zdanění v druhé smluvní zemi.

Švédsko

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou placeny osobě s bydlištěm nebo sídlem v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi. Tyto licenční poplatky podléhají také zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Daň tímto způsobem stanovená nesmí překročit 5 % hrubé sumy licenčních poplatků.

Spojené království

Licenční poplatky, které mají zdroj v jedné smluvní zemi a jsou pobírané rezidentem druhé smluvní země, a který představuje jejich skutečného vlastníka, podléhají zdanění jenom v této druhé zemi.

Licenční poplatky jako např. platby jakéhokoliv typu získané jako náhrada za použití patentu, ochranné známky nebo návrhu či tajného vzorce podléhají také zdanění ve smluvní zemi, ve které mají zdroj. Pokud je skutečný vlastník licenčních poplatků příjemcem, tak suma daně tímto způsobem uložena nepřekročí 10 % hrubé sumy z licenčních poplatků.

3.2.4 Článek 13 – zisky ze zcizení majetku

Modelová smlouva OECD

Rezident jedné smluvní země pobírá zisky, které jsou ze zcizení nemovitého majetku umístěného ve druhé smluvní zemi a podléhají zdanění v této druhé zemi. [18]

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, spolu se zisky ze zcizení takové stálé provozovny, podléhají zdanění v této druhé zemi. [18]

Bulharsko

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé provozovně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, na základě účelu vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Estonsko

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, na základě účelu vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Finsko

Zisky, které plynou rezidentu jedné smluvní země ze zcizení akcií nebo jiných práv na společnosti a jejich jmění se skládá z velké části z nemovitého majetku, který je umístěný ve druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, na základě účelu vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Francie

Zisky ze zcizení akcií nebo jiných práv na společnosti, jejíž aktiva nebo majetek přetrvávají z více než 50 % své hodnoty z nemovitého majetku, který je umístěný ve smluvní zemi nebo z práv, které jsou spojené s takovýmto nemovitým majetkem nebo jejíž aktiva nebo majetek berou více než 50 % své hodnoty, buď přímo nebo nepřímo pomocí vložení jedné

nebo více dalších společností, z nemovitého majetku, který je umístěný ve smluvní zemi nebo z práv, které jsou spojené s takovýmto nemovitým majetkem, podléhají zdanění v této zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stále provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stále základně, kterou má rezident jedné smluvní země k užití ve druhé smluvní zemi s účelem vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení stále provozovny nebo stále základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Chorvatsko

Zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stále provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stále základně, kterou má rezident jedné smluvní země k užití ve druhé smluvní zemi s účelem vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení stále provozovny nebo stále základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Irsko

Zisky ze zcizení podílů, práv nebo účastí na společnosti, jiné PO nebo osobní společnosti, jejíž majetek se sestává především z nemovitého majetku nebo z práv na takový majetek umístěný v jedné smluvní zemi, nebo z podílů na společnosti, jejichž majetek se sestává především z nemovitého majetku nebo práv na takový majetek umístěný v jedné smluvní zemi, podléhají zdanění v zemi, ve které má nemovitý majetek své místo, pokud však podle práv této země podléhají takové zisky totožným daňovým pravidlům jako zisky ze zcizení nemovitého majetku.

Jiné zisky, než ty které jsou uvedené výše, ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stále provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stále základně, kterou rezident jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docílené ze zcizení takové stále provozovny či stále základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Itálie

Zisky ze zcizení nemovitého majetku podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve kterém má majetek své místo.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí aktiv stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou osoba s bydlištěm v jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Kypr

Zisky pobírající rezidentem jedné smluvní země ze zcizení akcií nebo jiných práv a podílů na společnosti, osobní společnosti nebo trastu, jejichž hodnota vyplývá z více jak 50 % z nemovitého majetku, který je umístěn ve druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Litva

Zisky, které plynou rezidentu jedné smluvní země ze zcizení nemovitého majetku umístěného ve druhé smluvní zemi, nebo podílů na společnosti, jejíž jmění se skládá z velké části takového majetku, podléhají zdanění v této druhé zemi

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, k vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Lotyšsko

Zisky plynoucí rezidentu jedné smluvní země ze zcizení nemovitého majetku, který má své místo ve druhé smluvní zemi, nebo podílů na společnosti, jejíž jmění se sestává z velké části takového majetku, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí aktiv stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou osoba s bydlištěm v jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Mad'arsko

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí aktiv stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou rezident jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu se zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Malta

Příjmy nebo zisky, které plynou rezidentu jedné smluvní země, ze zcizení nemovitého majetku, který je umístěn ve druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Příjmy nebo zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, na základě účelu vykonání nezávislého povolání, spolu s příjmy a zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Příjmy nebo zisky ze zcizení akcií nebo podobných podílů na společnosti, jejíž aktiva se skládají přímo nebo nepřímo v podstatě z nemovitého majetku, který je umístěn v jedné smluvní zemi, podléhají zdanění v této zemi.

Německo

Zisky ze zcizení nemovitého majetku podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které má takový majetek své místo.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je provozním majetkem stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který přísluší ke stálé základně, kterou osoba s bydlištěm v jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi za účelem provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docílené ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení podílů na společnosti, která má sídlo v jedné smluvní zemi, podléhají zdanění v této zemi.

Nizozemsko

Tento článek je v této smlouvě zcela odlišný. Článek 13 podle modelové smlouvy, je uveden ve smlouvě s Nizozemskem v článku 14, který má také odlišný název – Kapitálové zisky.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku, který používá stálá provozovna podniku jedné z obou zemí v druhé zemi, nebo ze zcizení movitého majetku, který je součástí stálé základny, kterou osoba s bydlištěm v jedné z obou zemí má ve druhé zemi za účelem provedení svobodného povolání, spolu s takovými zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Portugalsko

Zisky plynoucí rezidentu jedné smluvní země ze zcizení nemovitého majetku, který má své místo ve druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou rezident jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Rumunsko

Zisky plynoucí rezidentu jedné smluvní země ze zcizení nemovitého majetku, který má své místo ve druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou rezident jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi k provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Řecko

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí aktiv stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou rezident jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi k provedení

nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny či stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Slovinsko

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, nebo také movitého majetku, který náleží stálé základně, kterou má rezident jedné smluvní země ve druhé smluvní zemi, na základě účelu vykonání nezávislého povolání, spolu se zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Španělsko

Článek 13 je ve smlouvě se Španělskem nazván jako Kapitálové zisky.

Zisky, kterých docílila osoba s bydlištěm nebo sídlem v jedné smluvní zemi ze zcizení nemovitého majetku umístěného v druhé smluvní zemi, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou podnik jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi, nebo movitého majetku, který přísluší stálé základně, kterou osoba s bydlištěm v jedné smluvní zemi má v druhé smluvní zemi za účelem provedení svobodného povolání, spolu s takovými zisky ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

Švédsko

Zisky ze zcizení nemovitého majetku nebo ze zcizení akcií či obdobných práv na společnosti, jejíž majetek se sestává především z nemovitého majetku, podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které má tento nemovitý majetek své místo.

Spojené království

Zisky ze zcizení nemovitého majetku podléhají zdanění ve smluvní zemi, ve které má tento majetek své místo.

Zisky ze zcizení movitého majetku, jež je součástí aktiv stálé provozovny, kterou podnik jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi, nebo nemovitého majetku, který přísluší stálé základně, kterou rezident jedné smluvní země má v druhé smluvní zemi za účelem provedení nezávislého povolání, spolu s takovými zisky, které jsou docíleny ze zcizení takové stálé provozovny nebo stálé základny, podléhají zdanění v této druhé zemi.

4 Dopady vzniku stálé provozovny na praktických příkladech

V této kapitole budou vysvětleny daňové aspekty vzniku stálé provozovny na Slovensku a v Německu. Bude zde uveden určitý postup, jak stálá provozovna vznikne a poté se zdaňují příjmy, které se k ní vztahují. Po vzniku následuje registrace popř. ohlášení této provozovny, její základ daně spojen se sazbou daně z příjmů pro PO a nakonec určení data, kdy se má podat daňové přiznání. Mezi ČR a Slovenskem je smlouva, která je dána tímto předpisem, Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou č. 100/2003 Sb. m. s., o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku a mezi ČR a Německem je smlouva, která je dána tímto předpisem, Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa č. 18/1984 Sb., o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku.

4.1 Vznik stálé provozovny na Slovensku

Od roku 2014 vstoupila v platnost novela slovenského zákona č. 595/2003 Z. z. o daní z příjmů (dále jen „slovenský ZDP“), která měla vliv na změnu vzniku stálé provozovny českých podnikatelů, kteří poskytují služby na Slovensku. [20]

Služby, které poskytuje český daňový rezident na více místech Slovenska a u kterých neexistuje trvalé místo k podnikání, nezakládají vznik stálé provozovny českého daňového rezidenta na Slovensku. Podle SZDZ, kterou uzavřela ČR se Slovenskem, má Slovensko právo tento příjem zdanit. Jenže slovenský ZDP, který platil do konce roku 2013, zahrnoval definici stálé provozovny pouze v užším rozsahu, tudíž se ustanovení SZDZ nemohlo aplikovat v celém rozsahu. [20]

Novela slovenského ZDP byla rozšířena o definici stálé provozovny na služby, které vykonává daňový nerezident nebo osoba, která pro něho pracuje, na území Slovenska na odlišných místech. Pouze za předpokladu, že taková činnost nepřekročí svou dobu výkonu představující šest měsíců a to buď nepřetržitě, nebo ve více obdobích v jakémkoliv období následujících dvanácti měsíců. [20]

Vznik stálé provozovny na Slovensku znamená nejenom povinnost českého daňového rezidenta nebo české společnosti registrovat se u slovenského finančního úřadu, ale rovněž podat přiznání k dani z příjmů PO a zaplatit daň z příjmů. Slovenský daňový řád může uložit českému daňovému rezidentovi značné sankce za nedodržení uvedených povinností. [20]

S účinností od 1. ledna 2014, rezidenti, PO, podléhají minimálnímu zdanění příjmů PO a to i v případě ztráty. Minimální daň se může pohybovat v rozmezí od 480 EUR až do 2 880 EUR, v závislosti na určitých podmínkách. [3]

4.1.1 Teoretický příklad

Příjmy z podnikání vznikající českému daňovému rezidentovi na území Slovenska, můžou podléhat zdanění na Slovensku, ale pouze v situaci, kdy českému rezidentovi vznikne na území Slovenska stálá provozovna. [8]

Vznik stálé provozovny

Pokud má český daňový rezident na území Slovenska své trvalé místo nebo zařízení k provozování činnosti, kde výhradně nebo z části provozuje svou činnost, má se za to, že vznikne stálá provozovna. Takové trvalé místo můžeme označit např. jako pobočku nebo kancelář. [8]

V jiném případě se za stálou provozovnu dá považovat rovněž staveniště nebo montážní projekt, který trvá více jak dvanáct měsíců. Může vzniknout i tzv. službová stálá provozovna, která je vzniká na základě poskytování služeb. Podle slovenského ZDP by se měly služby vykonávat pouze na jednom místě, jinak nedojde ke vzniku tzv. službové stálé provozovny. [8]

Stálá provozovna může vzniknout i na základě závislého zástupce, který na Slovensku jedná na účet českého daňového rezidenta a má oprávnění uzavírat smlouvy jeho jménem. [8]

Podle SZDZ může nastat situace, která trvalé místo pro výkon činnosti nepovažuje za stálou provozovnu. Je to v případě, kdy se toto místo udržuje jenom za účelem přípravných nebo pomocných činností nebo také pro shromažďování informací pro podnik. [8]

Registrace stálé provozovny

Pokud PO vznikla na území Slovenska stálá provozovna, její povinností je požádat správce daně o registraci do konce kalendářního měsíce po uplynutí měsíce, ve kterém stálá provozovna vznikla. Jestliže tato PO je již registrovaná, má povinnost oznámit správci daně vznik stálé provozovny v lhůtě do konce kalendářního měsíce, který následuje po uplynutí měsíce, ve které tato stálá provozovna vznikla. Registrace stálé provozovny je vymezena ve slovenském ZDP v § 49a v odst. 5. [8]

Základ daně stálé provozovny PO

Podle slovenského ZDP se základ daně stálé provozovny zjišťuje stejně jako u slovenských daňových rezidentů, kterými jsou podnikající PO. V tomto případě se za základ daně považuje výsledek hospodaření, zjištěný podle individuální účetní závěrky. Tento výsledek hospodaření se bude dále upravovat o daňově neuznatelné výdaje. [8]

U stálé provozovny, která představuje zahraniční závislou osobu, je základ daně stanoven podle tržních principů a podle metod, které jsou uvedené ve slovenském ZDP a vycházejí z metodiky OECD. Tyto metody jsou upřesněny ve slovenském ZDP v § 18. [8]

Základ daně stálé provozovny, do kterého je zahrnut příjem získaný činností této stálé provozovny, nesmí být nižší než výsledek, kterého dosáhne nezávislá osoba při totožné nebo obdobné činnosti nezávisle od českého daňového rezidenta. Daňově uznatelné náklady mohou také zahrnovat náklady, které evidentně vynaložil český daňový rezident na účely stálé provozovny. [8]

V případě, že má český daňový rezident více stálých provozoven na Slovensku, základem daně je součet základů daně a daňových ztrát u všech individuálních stálých provozoven. [8]

Tento postup je spojen s článkem 7 – zisky podniků ze SZDZ. Pokud českému daňovému rezidentovi vznikne stálá provozovna na Slovensku, daně jsou odváděny podle tohoto článku. Zisky českého daňového rezidenta budou zdaněny pouze v ČR, jestliže tento rezident neprovozuje svou činnost na Slovensku pomocí stálé provozovny, která je na Slovensku umístěna. Pokud ale provozuje svou činnost na Slovensku, tak zisky budou podléhat zdanění také na Slovensku, ale jen v takové míře, ve které se zisky přičítají k této stálé provozovně. Zisky, které dosáhne český daňový rezident na Slovensku, by měla zahrnovat částky, které by mohla stálá provozovna docílit, kdyby byla samostatným podnikem a vykonávala totožné a podobné činnosti za totožných a podobných podmínek, a byla úplně nezávislá ve styku s českým daňovým rezidentem, jehož je stálou provozovnou. [8]

Sazba daně z příjmů PO

Sazba daně pro PO je podle § 15 písm. a) slovenského ZDP 22 %.

Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů

Daňové přiznání se podává do 31. 3. roku, který následuje po roce, za který je daňové přiznání podáno. Lhůta pro podání daňového přiznání představuje 3 kalendářní měsíce, které uplynou po zdaňovacím období. [8]

Jestliže český daňový rezident zruší stálou provozovnu na Slovensku a neuvádí jiné zdanitelné příjmy, kromě příjmů, které se zdaňují srážkou, tak lhůta pro podání přiznání je do 3 kalendářních měsíců, které následují po měsíci, ve kterém se stálá provozovna ruší. Pokud má český daňový rezident, který ruší stálou provozovnu i další příjmy, pak se přiznání podává v obvyklé lhůtě. [8]

Pokud nastane situace, kdy vznik stálé provozovny podle slovenského ZDP nebo podle SZDZ nastane až ve zdaňovacím období následující po zdaňovacím období, ve které český daňový rezident započne svou činnost na Slovensku, má tento rezident povinnost podat daňové přiznání do konce měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém vznikla stálá provozovna. [8]

4.1.2 Praktické příklady

V této podkapitole budou znázorněny různé modelové příklady na vznik stálé provozovny na Slovensku. U příkladu č. 4.1 bude vypočítána a porovnána daňová povinnost PO v ČR a na Slovensku.

Příklad č. 4.1

Jistý český daňový rezident, PO, má na území Slovenska své trvalé místo, kde vykonává svou činnost. Jeho trvalým místem je kancelář, ve které poskytuje své služby. Mezi jeho poskytované služby patří finanční poradenství, které provozuje pouze v tomto jednom místě.

Podle SZDZ mezi ČR a Slovenskem trvalé místo, v tomto případě kancelář, uskutečňuje vznik stálé provozovny. Další skutečností je, že PO poskytuje služby, které provozuje jenom na jednom místě. Dne 12. 5. 2016 mu vznikla stálá provozovna, proto má PO povinnost požádat správce daně o registraci do 30. 6. 2016. Daňové přiznání bude muset podat do 31. 3. 2017 jak na Slovensku, tak v ČR.

Výpočet daně z příjmů PO – ČR

V tabulce bude vypočítána daňová povinnost českého daňového rezidenta, PO, pro podání daňového přiznání k dani z příjmů PO v ČR a také budou uvedeny řádky daňového přiznání, kam tyto částky patří.

Tab. 4.1 – Výpočet daně z příjmů PO - ČR

Náklady		Výnosy	
Spotřeba kancelářského materiálu	122 000 Kč	Tržby z prodeje služeb	458 224 Kč
Dary (dětský domov)	35 000 Kč		
Nájemné	65 000 Kč		
Odpis DHM	68 000 Kč		
Daňový odpis	43 096 Kč		
Ostatní daně a poplatky	2 785 Kč		
Celkem	292 785 Kč	Celkem	458 224 Kč
Výsledek hospodaření (ř. 10)			165 439 Kč
<i>Výsledek hospodaření se musí dále upravit tak, aby se mohl zjistit základ daně pro daňové účely</i>			
Výsledek hospodaření			165 439 Kč
Úpravy (ř. 20 – 62, 100 – 162)			
Dary			+ 35 000 Kč
Účetní odpisy			+ 68 000 Kč
Daňové odpisy			- 43 096 Kč
Základ daně (ř. 200)			225 343 Kč
<i>Vypočítaný základ daně dále se sníží o hodnotu darů</i>			
Základ daně (ř. 250)			225 343 Kč
Dary (ř. 260)	(15 % z 225 343)		-33 801 Kč
Upravený základ daně (ř. 270)			191 542 Kč
<i>Dále se upravený základ daně zaokrouhlí</i>			
Upravený základ daně po zaokrouhlení (ř. 331)			191 000 Kč
<i>Nakonec se vypočítá daňová povinnost</i>			
Daňová povinnost (191 000 · 19 %), (ř. 340)			36 290 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet daně z příjmů PO - Slovensko

Částky jednotlivých výnosů, nákladů a jiných vypočtených částek v níže uvedené tabulce je přepočten na měnu euro podle aktuálního kurzu České národní banky k datu 13. 04. 2017 a ten činí 26,71 CZK/EUR. [6]

V tabulce bude vypočítána daňová povinnost českého daňového rezidenta, PO, pro podání daňového priznání k dani z příjmů PO na Slovensku.

Tab. 4.2 – Výpočet daně z příjmů PO – Slovensko

Náklady		Výnosy	
Spotřeba kancelářského materiálu	4 568,43 EUR	Tržby z prodeje služeb	17 158,73 EUR
Dary (dětský domov)	1 310,62 EUR		
Nájemné	2 434,00 EUR		
Odpis DHM	2 546,34 EUR		
Daňový odpis	1 613,78 EUR		
Ostatní daně a poplatky	104,29 EUR		
Celkem	10 963,68 EUR	Celkem	17 158,73 EUR
Výsledek hospodaření			
<i>Výsledek hospodaření se musí dále upravit tak, aby se mohl zjistit základ daně pro daňové účely</i>			
Výsledek hospodaření			6 195,05 EUR
Úpravy			
Dary			+ 1 310,62 EUR
Účetní odpisy			+ 2 546,34 EUR
Daňové odpis			- 1 613,78 EUR
Základ daně			8 438,32 EUR
<i>Dále se základ daně zaokrouhlí</i>			
Základ daně po zaokrouhlení			8 438,00 EUR
<i>Nakonec se vypočítá daňová povinnost</i>			
Daňová povinnost (8 438 · 22 %), (ř. 1110)			1 856,36 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíly ve výpočtu daní z příjmů PO – ČR x Slovensko

Daňová povinnost v ČR z daně příjmů PO činí 34 390 Kč a na Slovensku 1 856,36 EUR, což v přepočtu na české koruny činí zhruba 49 583 Kč. Rozdíl ve výpočtu představuje 15 193 Kč, což je způsobeno tím, že na Slovensku se dary neodečítají od základu daně. Dále je zde rozdíl v zaokrouhlování výsledného základu daně. ČR zaokrouhluje částku na tisíce dolů a Slovensko na euro centy dolů. Hlavní rozdíl je také v odlišných sazbách daně z příjmů PO, v ČR to 19 % a na Slovensku 22 %.

Příklad č. 4.2

Již zaregistrovaná PO, má na území Slovenska své trvalé místo, kde pouze z částí vykonává svou činnost. PO má jako svou činnost vypracovávání montážních projektů, které trvají déle než jeden rok.

PO vznikla dne 8. 2. 2016 stálá provozovna a to na základě SZDZ mezi ČR a Slovenskem, kde provozování montážních projektů je považováno jako vznik stálé provozovny. Jelikož je PO již registrovaná, má oznamovací povinnost vůči správci daně, kdy mu stálá provozovna vznikla a to do 31. 3. 2016. Český daňový rezident se rozhodl, že 26. 11. 2016 zruší svou stálou provozovnu a jelikož neuvádí žádné jiné zdanitelné příjmy, bude podávat daňové přiznání do 28. 2. 2017.

Příklad č. 4.3

PO má své trvalé místo na Slovensku, které představuje pobočku podniku, který má v ČR. Tato pobočka má ale pouze pomocný charakter své činnosti. Proto není z tohoto trvalého místa možný vznik stálé provozovny a to podle SZDZ mezi ČR a Slovenskem.

4.2 Vznik stálé provozovny v Německu

Vznik stálé provozovny bude zjišťován ze dvou hledisek, jednak podle SZDZ a také podle německého zákona o správě daní a poplatků. (AO - Abgabenordnung, In der Fassung der Bekanntmachung vom 01. 10. 2002¹).

¹ Zdroj: [7]

4.2.1 Teoretický příklad

Stálá provozovna podle SZDZ

Českému podnikateli vznikne na území Německa stálá provozovna v situaci, kdy má v Německu trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém provozuje úplně nebo zčásti svou činnost. Toto zařízení představuje např. továrnu nebo dílnu. [9]

Staveniště nebo montáž můžeme považovat za stálou provozovnu, pokud je jejich trvání delší než dvanáct měsíců. [9]

Také pomocí závislého zástupce, který jedná v Německu v souladu s plnou moci od českého podnikatele a má oprávnění uzavírat smlouvy jeho jménem, vznikne stálá provozovna. [9]

Podle SZDZ může nastat situace, která trvalé místo pro výkon činnosti nepovažuje za stálou provozovnu. Je to v případě, kdy se toto místo udržuje jenom za účelem skladování, vystavování nebo k dodání zboží, nebo jsou zde zahrnuty přípravné či pomocné činnosti. [9]

Stálá provozovna podle německého zákona

Omezená daňová povinnost v Německu vzniká pro zahraničního českého podnikatele pomocí stálé provozovny v Německu. Definice stálé provozovny nalezneme v § 12 německého zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto zákona je stálou provozovnou jakékoliv stálé zařízení za účelem podnikání nebo zařízení pro činnost podniku. [9]

V německém zákoně o správě daní a poplatků je pojem stálé provozovny uveden v širším smyslu než ve SZDZ. Podle německého zákona jsou přípravné a pomocné činnosti součástí definice stálé provozovny, avšak podle SZDZ tyto činnosti pod stálou provozovnu nespádají. V Německu je SZDZ nadřazena zákonu, proto je směrodatnější použití definic uvedených ve smlouvě. Stálá provozovna nedisponuje právní subjektivitou, ale považuje se za součást zahraničního zřizovatele. Proto vzájemný závazkový vztah mezi českým zřizovatelem a jeho stálou provozovnou není daňově uznatelný z hlediska poskytování služeb. [9]

Aby se zabránilo vzniku stálé provozovny, tak při vysílání pracovníků je vhodné vyslat osobu, která nepůsobí v rámci stálého zařízení podniku, jež osobu vyslal. Tento pracovník také nesmí disponovat plnou moci, prostřednictvím které by uzavíral smlouvy jménem podniku, který ho vyslal. [9]

Základ daně stálé provozovny PO

Existují dvě metody, které určí zisk stálé provozovny. Jednak je to přímá metoda, podle které je zisk zjišťován na základě obecných pravidel, které jsou platné pro určení základu daně u německých daňových rezidentů. Druhou metodou je nepřímá, u které je celkový zisk podniku rozdělován mezi zřizovatele a jeho stálou provozovnou pomocí tzv. rozdělovacího klíče, což může být např. objem mezd nebo obrát. Avšak vhodný rozdělovací klíč je velice obtížné nalézt, proto Německo upřednostňuje přímou metodu. [9]

Na úrovni stálé provozovny je vybírána jenom tzv. živnostenská daň, a jelikož SZDZ nerozlišuje mezi příjmy z podnikání FO a PO, tak nezáleží, jestli se jedná o stálou provozovnu FO nebo PO. [9]

Tento postup je spojen také s článkem 7 – zisky podniků ze SZDZ. Pokud českému daňovému rezidentovi vznikne stálá provozovna v Německu, daně jsou odváděny podle tohoto článku. Zisky českého daňového rezidenta budou zdaněny pouze v ČR, jestliže tento rezident neprovozuje svou činnost v Německu pomocí stálé provozovny, která je v Německu umístěna. Pokud ale provozuje svou činnost v Německu, tak zisky budou podléhat zdanění také v Německu, ale jen v takové míře, ve které se zisky přičítají k této stálé provozovně. Zisky, které dosáhne český daňový rezident v Německu, by měla zahrnovat částky, které by mohla stálá provozovna docílit, kdyby byla samostatným podnikem a vykonávala totožné a podobné činnosti za totožných a podobných podmínek, a byla úplně nezávislá ve styku s českým daňovým rezidentem, jehož je stálou provozovnou. [9]

V případě, že zřizovatelem stálé provozovny je FO v zahraničí či zahraniční osobní společnost, příjmy ze stálé provozovny budou zdaněny v Německu na základě omezené daňové povinnosti, což představuje daň z příjmů FO. Sazba daně z příjmů je v rozmezí 14 % až 45 %. Živnostenská daň, která je zaplacená za stálou provozovnu, se započítává na daňovou povinnost. [9]

V případě, že zřizovatelem stálé provozovny je PO v zahraničí, pak jsou její zisky ze stálé provozovny zdaněny omezenou daňovou povinností, což představuje daň z příjmů PO. Sazba daně z příjmů je 15 %. V tomto případě není započtení živnostenské daně možné, jelikož tato daň není provozním nákladem, který se odečítá. [9]

Ohlášení stálé provozovny

Vznik stálé provozovny se ohlašuje pomocí úředního formuláře obci, kde stálá provozovna vznikne. Obec ihned zasílá obsah ohlášení příslušnému finančnímu úřadu. Lhůta pro ohlášení stálé provozovny činí jeden měsíc od vzniku ohlašované události. [9]

Sazba daně z příjmů PO

Sazba daně z příjmů PO činí 15 %, do které je zahrnut solidární příspěvek ve výši 5,5 %, proto reálná výše zdanění PO je 15,825 %. [9]

Výše živnostenské daně se vypočítá, když základ daně vynásobíme základní federální sazbou ve výši 3,5 % a poté zjištěnou částku vynásobíme multiplikátorem, jehož velikost je ve výši 200 %, pokud si dané obce neurčí jinak. Aktuální multiplikátor je 410 % pro Berlín, 460 % pro Frankfurt, 470 % pro Hamburg a 490 % pro Mnichov. [3]

Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů

Termín pro podání daňových přiznání je 31. 5. následujícího roku. Tento termín je určen pro daň z příjmů FO a PO, živnostenskou daň a k DPH. [9]

Existuje tzv. prodloužení lhůty až do 31. 12. následujícího roku, který je určen pro daňové poplatníky, kterým podává přiznání daňový poradce nebo spolek na pomoc s daní ze mzdy. Ti, kteří nevyužijí daňového poradce, mohou využít prodloužení lhůty až do 31. 8. následujícího roku. [9]

Zálohy na daň z příjmů PO se platí čtvrtletně a to 10. března, 10. června, 10. září a 10. prosince. [3]

4.2.2 Praktické příklady

V této podkapitole budou znázorněny různé modelové příklady na vznik stálé provozovny v Německu. U příkladu č. 4.4 bude vypočítána a porovnána daňová povinnost PO v ČR a v Německu.

Příklad č. 4.4

Český daňový rezident, PO, má na území Německa své trvalé zařízení pro podnikání, ve které provozuje svou činnost. Jeho stálou provozovnou se stává továrna, ve které se vyrábějí jízdní kola.

Podle SZDZ mezi ČR a Německem trvalé zařízení, v tomto případě továrna, způsobuje vznik stálé provozovny. Tento vznik nastal dne 5. 1. 2016 a povinnost ohlášení této stálé provozovny připadá do dne 5. 2. 2016. Daňové přiznání bude muset podat do 31. 5. 2017.

Výpočet daně z příjmů PO - ČR

V tabulce bude vypočítána daňová povinnost českého daňového rezidenta, PO, pro podání daňového přiznání v ČR a také budou uvedeny řádky daňového přiznání, kam tyto částky patří. Jeho činnost je zaměřena na výrobu jízdních kol.

Tab. 4.3 - Výpočet daně z příjmů PO – ČR

Náklady		Výnosy	
Spotřeba materiálu	531 200 Kč	Tržby z prodeje výrobků	1 105 990 Kč
Spotřeba nedaňového materiálu	84 120 Kč		
Spotřeba energie	33 410 Kč		
Mzdové náklady	136 750 Kč		
Náklady na reprezentaci	22 150 Kč		
Nájemné	98 600 Kč		
Celkem	906 230 Kč	Celkem	1 105 990 Kč
Výsledek hospodaření (ř. 10)			199 760 Kč
<i>Výsledek hospodaření se musí dále upravit tak, aby se mohl zjistit základ daně pro daňové účely</i>			
Výsledek hospodaření			199 760 Kč
Úpravy (ř. 20 – 62, 100 – 162)			
Spotřeba nedaňového materiálu			+ 84 120 Kč
Náklady na reprezentaci			+ 22 150 Kč
Základ daně (ř. 200)			306 030 Kč
<i>Dále se základ daně zaokrouhlí</i>			
Základ daně po zaokrouhlení (ř. 331)			306 000 Kč
<i>Nakonec se vypočítá daňová povinnost</i>			
Daňová povinnost (306 000 · 19 %), (ř. 340)			58 140 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet daně z příjmů PO – Německo

Částky jednotlivých výnosů, nákladů a jiných vypočtených částek v níže uvedené tabulce je přepočten na měnu euro podle aktuálního kurzu České národní banky k datu 13. 04. 2017 a ten činí 26,71 CZK/EUR. [6]

V tabulce bude vypočítána daňová povinnost českého daňového rezidenta, PO, pro podání daňového přiznání v Německu.

Tab. 4.4 – Výpočet daně z příjmů PO – Německo

Náklady		Výnosy	
Spotřeba materiálu	19 891,41 EUR	Tržby z prodeje výrobků	41 415,09 EUR
Spotřeba nedaňového materiálu	3 149,97 EUR		
Spotřeba energie	1 251,08 EUR		
Mzdové náklady	5 120,76 EUR		
Náklady na reprezentaci	829,43 EUR		
Nájemné	3 692,19 EUR		
Celkem	33 934,84 EUR	Celkem	41 415,09 EUR
Výsledek hospodaření			7 480,25 EUR
<i>Výsledek hospodaření se musí dále upravit tak, aby se mohl zjistit základ daně pro daňové účely</i>			
Výsledek hospodaření			7 480,25 EUR
Úpravy			
Spotřeba nedaňového materiálu			+ 3 149,97 EUR
Náklady na reprezentaci (30 %)			+ 248,83 EUR
Základ daně			10 879,05 EUR
<i>Dále se základ daně zaokrouhlí</i>			
Základ daně po zaokrouhlení			10 879 EUR
<i>Nakonec se vypočítá daňová povinnost</i>			
Daň (10 879 · 15 %)			1 631,85 EUR
Solidární příspěvek (1 631,85 · 5,5 %)			89,75 EUR
Živnostenská daň (1 631,85 · 3,5 % · 200 %)			114,23 EUR
Daňová povinnost			1 835,83 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíly ve výpočtu dani z příjmů PO – ČR x Německo

Daňová povinnost v ČR z daně příjmů PO činí 58 140 Kč a v Německu 1 721,60 EUR, což v přepočtu na české koruny činí zhruba 49 035 Kč. Rozdíl představuje 9 105 Kč. Nižší daňová povinnost v Německu je způsobena rozdílem sazby daně z příjmů PO, jelikož v Německu je tato sazba daně stanovena na 15 % a v ČR na 19 %. V Německu se navíc počítá solidární příspěvek ve výši 5,5 %, který se vypočítá ze zjištěné daně z příjmů a také živnostenská daň. Dále je zde rozdíl v zaokrouhlování výsledného základu daně. ČR zaokrouhluje částku na tisíce dolů a Německo na euro centy dolů.

Příklad č. 4.5

Stálou provozovnu pro českého podnikatele představuje závislý zástupce, který může jednat v Německu za pomoci plné moci, kterou získal od téhož českého podnikatele. Jedná se o daňového poplatníka, kterému dělá daňové přiznání daňový poradce.

Podle SZDZ mezi ČR a Slovenskem závislý zástupce jednající v Německu prostřednictvím plné moci, představuje vznik stálé provozovny. Tento vznik nastal dne 9. 3. 2016 a jeho povinnost ohlášení je dne 9. 4. 2016. Český podnikatel požádal o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, a jelikož mu přiznání podává poradce, podá daňové přiznání až 31. 12. 2017.

Příklad č. 4.6

Český podnikatel má trvalé zařízení v Německu, které představuje dílnu. V této dílně si podnikatel skladuje a pomocí ní dodává zboží. Proto není výkon činnosti považován za stálou provozovnu a to podle SZDZ mezi ČR a Německem.

4.3 Názor a řešení autorky na danou problematiku

Autorka si myslí, že problematika vzniku stálé provozovny je dosti složitá. Aby se zjistil případný vznik stálé provozovny, musí se subjekt řídit danou SZDZ, ale také národní legislativou příslušného členského státu EU. Autorka vidí zjednodušení v tom, že by se zrušil institut stálé provozovny a zachovalo by se zdaňování příjmů PO ve státě, ve které je PO rezidentem. Autorka se však domnívá, že by se zakládalo mnoho nových PO ve státech, kde figuruje nižší daňová sazba. Toto řešení je však dosti nespravedlivé vůči státům zdroje příjmů. Proto není toto řešení příliš reálné.

Jiné řešení by mohlo být ve sjednocení vzniku stálých provozoven v národních legislativách členských států EU a také by se využívalo pouze ustanovení článku 5 – Stálá provozovna z modelové smlouvy OECD při vzniku stálé provozovny. Subjekt by nemusel znát jak danou SZDZ, tak příslušnou národní legislativu členského státu EU. Avšak je zde otázka, jestli by bylo schopné sjednotit ustanovení v národních legislativách při řešení vzniku stálé provozovny a hlavně, jestli by se všechny členské státy EU dokázaly dohodnout na jednotných podmínkách vzniku stálé provozovny.

5 Závěr

Definice stálé provozovny a její případný vznik vychází z modelové smlouvy OECD, která slouží jako určitý vzor pro smluvní státy, které spolu uzavírají SZDZ. Vznik stálé provozovny, který vymezuje článek 5 ve SZDZ, se v jednotlivých členských státech EU liší. Tyto články se mohou lišit např. ve vymezení pojmu stálá provozovna, a co všechno tento pojem zahrnuje či naopak. Některé členské státy EU nezahrnují do pojmu stálá provozovna poskytování služeb, jako např. Španělsko, Itálie nebo Německo. Dále jsou zde hlavně odlišnosti v času trvání vzniku stálé provozovny u stavenišť, staveb nebo instalačních projektů nebo také při poskytování služeb. Čas trvání vzniku této stálé provozovny se zhruba pohybuje minimálně od 6 měsíců a maximálně až do 24 měsíců.

Československá republika uzavírala SZDZ již během meziválečného období. V tomto období uzavřela smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. V poválečném období byly z politických důvodů sledovány jiné přednosti a další jednání o uzavírání SZDZ nastalo až počátkem sedmdesátých let, a to jako pokus, který vede ke zvýšení konkurenceschopnosti ekonomiky pomocí jejího částečného otevření. Jak již bylo uvedeno v úvodu, v současné době ČR již uzavřela zhruba 85 SZDZ. [5]

Cílem diplomové práce byla analýza problematiky mezinárodního dvojího zdanění ve vztahu vzniku stálých provozoven v jiných členských státech EU. Byly vyhodnoceny dopady vzniku stálé provozovny u členských států Slovenska a Německa na praktických příkladech. Cíl byl dosažen tím, že byly analyzovány dopady vzniku stálé provozovny na Slovensku a v Německu. Následně byly prakticky porovnány výpočty daně z příjmů PO mezi ČR a Slovenskem a také mezi ČR a Německem.

Viditelné rozdíly mezi ČR, Slovenskem a Německem jsou v sazbách daně z příjmů PO. Německo má nejnižší sazbu daně z příjmů PO ve výši 15 %, ale ne vždy to bylo tak málo. Před daňovou reformou v Německu byla tato daň ve výši 25 %. Německo má navíc také solidární příspěvek, který platí z objemu odváděných daní. Kupodivu ČR nemá nejvyšší sazbu daně z příjmů PO, ale je tím Slovensko. ČR má o 3 % nižší sazbu daně než Slovensko, které má tuto sazbu ve výši 22 %. [9]

Seznam použité literatury

A) Odborné knihy:

- [1] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [2] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, c2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [3] SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2016*. Amsterdam: IBFD, 2016. 1104 s. ISBN 978-90-8722-365-6.
- [4] SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 298 s. ISBN 978-80-7552-400-3.
- [5] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

B) Elektronické dokumenty a ostatní:

- [6] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. ČNB: Kurzy devizového trhu. [online]. ČNB [13. 04. 2017]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp
- [7] DEJURE.ORG. *Bundesrepublik Deutschland, Abgabenordnung, In der Fassung der Bekanntmachung vom 01. 10. 2002*. Dostupné z: <https://dejure.org/gesetze/AO>
- [8] ENTERPRISE EUROPE NETWORK. *Daňová problematika podnikání na Slovensku*. [srpen 2013]. Dostupné z: https://www.rra.cz/userfiles/file/factsheet%20_Da%C5%88ov%C3%A1%20problematika%20podnik%C3%A1n%C3%AD%20na%20Slovensku.pdf
- [9] ENTERPRISE EUROPE NETWORK. *Daňová problematika podnikání v Německu*. [srpen 2013]. Dostupné z: https://www.rra.cz/userfiles/file/factsheet%201_Da%C5%88ov%C3%A1%20problematika%20podnik%C3%A1n%C3%AD%20v%20N%C4%Bmecku.pdf
- [10] EUROPA.EU. *Dvojí zdanění*. [online]. Europa.eu [16. 3. 2016]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm

- [11] EUROPA.EU. *Jednotlivé země*. [online]. Europa.eu [09. 04. 2017]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_cs#tab-0-1
- [12] FINANČNÍ SPRÁVA. *Zdanění příjmů a úspor*. [online]. Finanční správa [18. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/zdaneni-prijmu-z-uspor>
- [13] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehled dohod TIEA*. [online]. MFČR [29. 8. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea>
- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehled platných smluv*. [online]. MFČR [25. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- [15] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech*. [online]. MFČR [15. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>
- [16] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Vstup ČR do OECD*. [online]. MZV ČR. [22. 1. 2015]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/vstup_cr_do_oecd/index.html
- [17] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Základní informace o OECD*. [online]. MZV ČR. [1. 4. 2016]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/index.html
- [18] OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en
- [19] Pokyn GFR D-22 ze dne 6. 2. 2015 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

[20] PORTÁL.POHODA.CZ *Slovenská novela má dopad i na české podnikatele*. [online] STORMWARE s.r.o. [19. 8. 2014]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/novela-slovenskeho-zdp-a-jeji-vliv-na-ceske-podnik/>

Seznam zkratek

FO – fyzická osoba

PO – právnická osoba

SZDZ – smlouva o zamezení dvojího zdanění

ČR – Česká republika

EU – Evropská unie

ZDP – zákon o daních z příjmů

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Úmluva – Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

ZOK – zákon o obchodních korporacích

Slovenský ZDP - slovenský zákon o daní z příjmů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....Bellová'.....

Bc. Monika Bellová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění podle stavu k 25. 1. 2017

Příloha č. 2 – Struktura modelové smlouvy OECD

Příloha č. 3 – Struktura modelové smlouvy OSN

Příloha č. 4 – Členské státy EU, jejich přistoupení do EU a platnost SZDZ